

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Problematika podnikání organizační složky zahraniční právnické osoby
Problematics of Doing Business of Organizational Unit of Foreign Legal Person

Student: Bc. Petra Stillnerová
Vedoucí diplomové práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2018

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Petra Stillnerová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: **Problematika podnikání organizační složky zahraniční právnické osoby**
Problematics of Doing Business of Organizational Unit of Foreign Legal Person
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Účetní aspekty podnikání organizační složky zahraniční právnické osoby
 3. Právní a daňové aspekty podnikání organizační složky zahraniční právnické osoby
 4. Praktická aplikace ve vybrané organizační složce zahraniční právnické osoby
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 2010. 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 2016. 208 s. ISBN 978-80-247-5806-0.
RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění 2012*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 487 s. ISBN 978-80-7263-724-9.

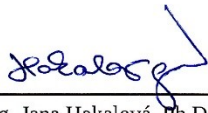
Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 24.11.2017

Datum odevzdání: 27.04.2018




Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Problematika podnikání organizační složky zahraniční právnické osoby“, kromě přílohy č. 1, vypracovala samostatně a s použitím uvedené literatury a pramenů.

V Ostravě 27. 4. 2018


Bc. Petra Stillnerová

Obsah

1	Úvod.....	5
2	Účetní aspekty podnikání organizační složky zahraniční právnické osoby.....	7
2.1	Odštěpný závod zahraniční právnické osoby jako účetní jednotka	7
2.2	Odštěpný závod zahraniční právnické osoby v České republice.....	9
2.2.1	Vztah k vlastníkov.....	9
2.2.2	Dlouhodobý majetek	10
2.2.3	Účetní výkaznictví.....	10
2.3	Česká osoba podnikající v zahraničí prostřednictvím odštěpného závodu	11
2.3.1	Vztah k vlastníkov.....	12
2.3.2	Dlouhodobý majetek	12
2.3.3	Účetní výkaznictví.....	14
2.4	Způsoby účtování o odštěpném závodu zahraniční právnické osoby.....	15
2.4.1	Účtování pomocí analytických účtů	17
2.4.2	Účtování pomocí samostatného účetního střediska.....	18
2.4.3	Účtování prostřednictvím vnitropodnikového účetnictví.....	19
2.4.4	Účtování kombinací předchozích způsobů.....	19
2.5	Založení odštěpného závodu podniku zahraniční právnické osoby	20
2.5.1	Rozhodnutí o založení odštěpného závodu	20
2.5.2	Zápis organizační složky zahraniční právnické osoby do obchodního rejstříku.....	21
2.6	Označení odštěpného závodu podniku zahraniční právnické osoby	22
2.7	Vedoucí odštěpného závodu podniku zahraniční právnické osoby	23
2.8	Ukončení činnosti organizační složky zahraniční právnické osoby	24
3	Právní a daňové aspekty podnikání organizační složky zahraniční právnické osoby ..	25
3.1	Charakteristika zahraniční právnické osoby	25
3.2	Definice odštěpného závodu podniku.....	26
3.3	Právní hledisko odštěpného závodu zahraniční právnické osoby	27

3.4	Daňové hledisko odštěpného závodu zahraniční právnické osoby	28
3.4.1	Dvojitý zdanění	29
3.4.2	Zákon o dani z příjmů	30
3.4.3	Modelová smlouva OECD	32
3.4.4	Daň z přidané hodnoty a ostatní daně	34
3.4.5	Zdanění odměn zaměstnanců stálé provozovny	35
3.4.6	Zdanění zisků podniku - stálé provozovny	35
4	Praktická aplikace ve vybrané organizační složce zahraniční právnické osoby	37
4.1	Představení organizační složky	37
4.2	Vybrané účetní případy organizační složky	38
4.2.1	Otevírání účtů	39
4.2.2	Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek	39
4.2.3	Účtová třída 1 – Zásoby	40
4.2.4	Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky	40
4.2.5	Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy	43
4.2.6	Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky	49
4.2.7	Účtová třída 5 – Náklady	49
4.2.8	Účtová třída 6 – Výnosy	54
4.2.9	Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty	56
4.3	Shrnutí účtování konkrétního odštěpného závodu	58
4.4	Další možnosti účtování	59
5	Závěr	62
	Seznam použité literatury	65
	Seznam zkratk	69
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

V dnešní době, v době světové globalizace a rozvinutých trhů dochází k neustálému prorůstání činností jednotlivých mezinárodních společností skrze státy či dokonce kontinenty. Pro usnadnění podnikání v zahraničí je proto nezbytné, aby byla upravena legislativa v jednotlivých státech včetně daňových i účetních souvislostí. Častým problémem při podnikání v zahraničí prostřednictvím odštěpného závodu je nedostatečná daňová a účetní úprava této formy podnikání. Z tohoto důvodu je považováno za důležité objasnit problematiku a účtování odštěpných závodů v praxi.

Toto téma jsem si zvolila proto, že neexistuje žádná odborná literatura, která by se problematice odštěpných závodů věnovala přímo. I když tato problematika zahraničních právnických osob si je velice podobná s podnikáním tuzemských právnických osob, i zde existuje několik rozdílů, které nejsou nikde upraveny.

Z výše uvedených důvodů se tato diplomová práce zabývá problematikou organizačních složek, dále si tato práce klade za cíl poukázat na rozdíly účtování mezi tuzemskou právnickou osobou a odštěpným závodem, popsat aspekty organizačních složek, a to zejména z účetního, právního a daňového hlediska. V neposlední řadě je cílem práce provedení analýzy účtování konkrétního odštěpného závodu a na závěr představit návrhy na efektivní způsoby účtování mezi odštěpným závodem zahraniční právnické osoby a zahraniční právnickou osobou.

Tato diplomová práce je svým charakterem členěna do pěti kapitol. Druhá kapitola se bude nejprve věnovat účetnímu hledisku organizační složky zahraniční právnické osoby. Zde bude vyjasněna problematika odštěpného závodu zahraniční právnické osoby umístěného v České republice, a také problematika odštěpného závodu české právnické osoby umístěného v zahraničí a možnosti účtování a vykazování. Na závěr druhé kapitoly bude popsáno zřízení organizační složky a také bude charakterizována klíčová osoba odštěpného závodu, tedy vedoucí odštěpného závodu. V třetí kapitole následuje charakteristika odštěpného závodu zahraniční právnické osoby nejprve z hlediska právního – budou zde vymezeny právní předpisy, kterými se řídí odštěpné závody zahraniční právnické osoby v České republice. Dále budou popsány daňové aspekty organizační složky dle tuzemské daňové legislativy a dle mezinárodní Modelové smlouvy OECD.

V praktické části této práce budou aplikovány poznatky z teoretické části práce na konkrétní účtování odštěpného závodu zahraniční právnické osoby, dále bude provedena analýza účtování a v závěru této kapitoly budou nastíněny další možnosti efektivního účtování se zaměřením na účtování mezi organizační složkou podniku zahraniční právnické osoby a zřizovatelskou společností.

Při zpracování diplomové práce byla použita metoda popisu a analýzy.

2 Účetní aspekty podnikání organizační složky zahraniční právnické osoby

V praxi existují dva základní způsoby podnikání v zahraničí, a to buď prostřednictvím dceřiné společnosti, nebo provozování činnosti prostřednictvím organizační složky. V této kapitole se budeme věnovat zejména podnikání prostřednictvím organizační složky. Vymezíme si definici zahraniční právnické osoby z účetního hlediska. Dále se budeme zabývat založením odštěpného závodu, jednotlivými kroky a na závěr této kapitoly si uvedeme důležité osoby, které jsou zodpovědné za chod odštěpného závodu.[2]

Výhodou provozování činností prostřednictvím odštěpného závodu je jednoduchost jeho založení, absence požadavku na minimální výši základního kapitálu, zjednodušená organizační struktura celého podniku a další výhody.

2.1 Odštěpný závod zahraniční právnické osoby jako účetní jednotka

Společnost si může v zahraničí založit pobočku v různých vlastnických formách, například jako svou dceřinou společnost s podílem na základním kapitálu zakládaného subjektu, ale také pouze jako svou provozovnu nebo středisko či kancelář.

Odštěpný závod zahraničního podnikatele, pokud provozuje činnost na území České republiky musí vést účetnictví dle českých předpisů. Z účetního hlediska se odštěpný závod považuje za účetní jednotku podle § 1 odst. 2 písm. b) zákona o účetnictví¹. Dle § 4 odst. 1 je povinnost účetní jednotky vést účetnictví ode dne zahájení činností až do dne ukončení činností na území ČR. Základním principem účtování u organizační složky zahraniční právnické osoby je věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví dle § 7 ZoÚ.

Povinnost sestavení účetní závěrky na konci účetního období má každá účetní jednotka. Jak uvádí Müllerová (2016, s. 157) „účetní závěrkou se rozumí sestavení účetních výkazů a přílohy k nim“. Účetními výkazy se rozumí rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. Výjimkou není ani odštěpný závod. Jak uvádí Hakalová (2010, s. 8) „cílem účetní závěrky je poskytnout k určitému datu informace o stavu majetku, závazků a kapitálu, o nákladech a výnosech a

¹ zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

výsledcích hospodaření za jednotlivé činnosti společnosti a o celkovém výsledku hospodaření. Zřizovatel odštěpného závodu prostřednictvím účetní závěrky zjišťuje, v jaké situaci je odštěpný závod v zahraničí. [1]

Zveřejnění účetní závěrky se věnuje § 21a ZoÚ. Účetní jednotky zveřejňují účetní závěrku v rozsahu, v jakém byla sestavena a popřípadě ověřena auditorem. Jak uvádí *Hakalová (2010)* účetní jednotky zveřejňují účetní závěrku uložením do Sbírky listin obchodního rejstříku.

Dle § 69 až § 71 zákona o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob² se do Sbírky listin uloží o zahraniční osobě, odštěpném závodu zahraniční právnické osoby účetní záznamy, které se týkají zahraniční osoby v souladu s povinností jejich kontroly, zpracování a zveřejnění podle právního řádu, jímž se zahraniční právnická osoba řídí.

Povinnost auditu má odštěpný závod zahraniční právnické osoby dle § 20 odst. 1 písm. d) ZoÚ v případě, že splní zákonná kritéria jako ostatní malé účetní jednotky. Pro přehlednost slouží následující tabulka Tab. 2.1, ze které vyplývají podmínky pro povinný audit pro malé účetní jednotky. Pro splnění povinnosti auditu musí minimálně překročit dvě ze tří podmínek. [1]

Tab. 2.1 Povinnost auditu pro malé účetní jednotky

Aktiva celkem (Kč)	Roční úhrn čistého obratu (Kč)	Průměrný přepočtený počet zaměstnanců
40.000.000	80.000.000	50

Zdroj: § 20 odst. 1 písm. d) zákona o účetnictví, vlastní zpracování

Odštěpný závod se řadí mezi zahraniční pobočky, které nejsou vybaveny od svého zřizovatele vkladem do základního kapitálu, nemají vlastní právní subjektivitu a obecně řečeno, jeho činnost úzce spjata se zakladatelem. To vede k otázce, jak vyřešit či nastavit systém účetnictví mezi odštěpným závodem a zakládající společností. Setkávají se zde dva zcela odlišné světy, jednak se to týká zejména odlišné národní úpravy účetnictví zřizovatele odštěpného závodu a samotného odštěpného závodu, dále odlišnost měny, tím myslíme měnu, ve které se vede účetnictví zakladatele a měnu odštěpného závodu. Tato odlišnost může být velkou překážkou při sestavování účetních výkazů. [26]

² zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob ve znění pozdějších předpisů

2.2 Odštěpný závod zahraniční právnické osoby v České republice

Organizační složka zahraniční právnické osoby v České republice má povinnost zápisu do obchodního rejstříku a od tohoto okamžiku získává oprávnění podnikat na území České republiky a také vzniká povinnost vést účetnictví. [26]

Odštěpný závod má několik charakteristických znaků. Jako první znak můžeme uvést, že se jedná se o subjekt, který nemá právní subjektivitu a ani způsobilost k právním úkonům; veškerou právní odpovědnost má zahraniční právnická osoba, na území České republiky zmocní svého zástupce neboli vedoucího odštěpného závodu; platí povinnost dodržovat legislativu země původu zahraniční právnické osoby a současně české právní předpisy; odštěpný závod získává identifikační číslo a další daňové či jiné registrační povinnosti vůči státním institucím (rozumí se tím vůči správně sociálního zabezpečení a vůči zdravotním pojišťovnám); odštěpný závod v České republice je součástí zahraniční právnické osoby jako celku, tudíž se ze strany zakladatele nejedná o osobu ovládanou, a tak v České republice nemá povinnost sestavovat zprávu o vztazích mezi propojenými osobami. Dalším znakem je to, že odštěpný závod nemá základní kapitál; v případě, že odštěpný závod dosahuje výsledku hospodaření ze své činnosti, jedná se tak o výsledek hospodaření celé společnosti; pokud tento odštěpný závod dosahuje příjmů ke zdanění dle české daňové legislativy, je dle rozhodnutí příslušného správce daně stanoven daňový základ a tím pádem je vyčíslena i daňová povinnost. Tuto daňovou povinnost si zahraniční právnická osoba zahrnuje v rámci svého daňového přiznání, samozřejmě dle příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění. [26]

2.2.1 Vztah k vlastníkovi

Prvním problémem, a hlavním rozdílem mezi českou společností a odštěpným závodem zahraniční právnické osoby je neexistence základního kapitálu a obecně kapitálových fondů. Hlavním důvodem je především to, že odštěpný závod nemá právní subjektivitu, je jen částí celku se sídlem v zahraničí. Tento problém lze vyřešit několika způsoby. Jako první způsob můžeme uvést to, že při účtování se vychází z toho, že odštěpný závod je podle zákona o účetnictví samostatná účetní jednotka. A tak vše, co zahraniční společnost pošle, například peníze, či věci, které jsou potřebné k vybavení inventáře či udržení organizační složky v chodu, je z pohledu účetní jednotky v České republice považován za závazky, které se účtují jako běžné závazky na příslušných účtech 3. či 4. účtové třídy. Tyto závazky jsou zaplacený převodem peněžních prostředků, pokud v odštěpném závodu zahraniční PO vznikají z její činnosti volné

peněžní prostředky. Zřizovatel odštěpného závodu je z pohledu účetnictví považován za cizí osobu, a proto jsou závazky účtovány stejně, jako kterýkoli dodavatel nebo odběratel. [19]

Dalším způsobem řešení výše uvedeného problému je to, že odštěpný závod a jeho zřizovatel tvoří jeden účetní celek. To znamená, že zřizovatel účtuje o organizační složce jako vnitropodnikový útvar. Z toho vyplývá, že organizační složka nemá kapitálové účty. Vzájemné pohledávky a závazky nejsou účtovány, jak je uvedeno v odstavci výše, ale jsou účtovány pouze vnitropodnikově, to znamená na účet 39(5) – Vnitřní zúčtování. Ale protože tento účet není rozvahový, a to by mělo za následek nesoulad aktiv a pasiv v rozvaze. Saldo neboli rozdíl vůči vlastníkům je potřeba v rozvaze někde zobrazit. Opět se dostáváme k účtovým skupinám 35 – Pohledávky za společníky a 36 – Závazky vůči společníkům. Musíme zde rozlišit, zda se jedná o vnitropodnikové výkazy nebo výkazy pro české orgány. [19]

2.2.2 Dlouhodobý majetek

Ať už se jedná o majetek dlouhodobý hmotný či nehmotný nebo také zásoby, mělo by být o nich účtováno podobně, jak bylo výše uvedeno. To znamená, že o majetku nebo o zásobách, které jsou předané odštěpnému závodu bezplatně, se bude účtovat ve známých či dohodnutých cenách proti závazku nebo oproti účtu 39(5). Přesouvaný majetek od zřizovatele musí být oceněn v souladu s českou legislativou, zejména v souladu se zákonem o účetnictví. Odepisování dlouhodobého hmotného či nehmotného majetku musí být také v souladu s českými předpisy. Způsob odepisování se musí uvést do přílohy účetní závěrky. [19]

2.2.3 Účetní výkaznictví

V tomto kontextu je potřeba vyřešit, jakým způsobem bude odštěpný závod účtovat o výsledku hospodaření, protože odštěpný závod je účetní jednotkou, ale výsledek hospodaření je součástí výsledku hospodaření zahraniční právnické osoby jako celku. Z toho vyplývá, že by výsledek hospodaření neměl být účtován do kapitálu, ale stává se buďto součástí pohledávky či závazku vůči vlastníkovi. Za pohledávku za společníky se rozumí ztráta, a za závazek ke společníkům se rozumí zisk. Druhá varianta je ta, že opět výsledek hospodaření běžného období se zaúčtuje na účet vnitřního zúčtování, tedy na účet 39(5). [19]

Výsledek hospodaření běžného období se uvádí ve výkazu zisku a ztráty, který podléhá schválení, v rozvaze se vykazuje stejně, a tak odštěpný závod zobrazuje výsledek jako každá česká účetní jednotka. Nicméně odštěpný závod by měl proúčtovat výsledek do závazků v následujícím období, protože jinak by nebyl nesoulad mezi výsledkem uvedeným ve výkazu zisku a ztráty a rozvahou. [19]

Obecně by bylo vhodné, aby zřizovatel odštěpného závodu upravil účtování odštěpného závodu vnitropodnikovou směrnicí. Ve směrnici je třeba uvést způsoby odepisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, a také použitého majetku bezplatně předaného odštěpnému závodu. Dále by ve směrnici mělo být uvedeno způsob přepočtu cizích měn. Neboť odštěpný závod je českou účetní jednotkou, a tak musí vést účetnictví v české měně. [19]

2.3 Česká osoba podnikající v zahraničí prostřednictvím odštěpného závodu

Účtování zahraničního odštěpného závodu v účetnictví české právnické osoby neboli zřizovatele je podle českých předpisů spojeno s mnoha komplikacemi a také s nejasnými ustanoveními. Jako příklad komplikace můžeme uvést způsob vedení účetnictví za zahraniční část podniku, tedy na straně české osoby – zřizovatele. Pokud podniká česká osoba v zahraniční a založí si v zahraniční odštěpný závod, má povinnost vést účetnictví v rozsahu podnikání této české společnosti v zahraničí, to znamená v rozsahu činnosti zahraničního odštěpného závodu podle zahraničních předpisů. Česká společnost by měla o jejím odštěpném závodu v zahraničí účtovat ve svém účetním systému jako o celku. Jinými slovy česká osoba má povinnost vést účetnictví za odštěpný závod podle dvou právních předpisů, tedy podle české a zahraniční legislativy, ovšem tyto legislativy se mohou značně lišit. [26]

I když česká právnická osoba neviduje různé pohledávky a závazky, které odštěpný závod poskytuje nebo od ní přijímá, vše je ve formě zvláštního zúčtovacího předpisu. Česká právnická osoba zde řeší způsob zachycení zahraničního odštěpného závodu v účetnictví české společnosti, dále kursové přepočty na českou měnu. Také řeší kursové rozdíly a další souvislosti. Z legislativy vyplývá povinnost vedení účetních knih s měsíčními obraty, a to tedy platí i v případě účtování o účetních případech odštěpného závodu v zahraničí. [26]

2.3.1 Vztah k vlastníkovi

Jak již bylo výše uvedeno, organizační složka je součástí české účetní jednotky. Jedná se o vnitropodnikovou část podniku, a je lhotejné, zda je umístěna v zahraničí či v tuzemsku. V zahraničí může být odštěpný závod považován za samostatný účetní subjekt, z tohoto pohledu nastávají problémy, a to přepočty cizích měn. To znamená, že organizační složka účtuje v základní měně, ale z našeho pohledu se jedná o cizí měnu. Odštěpný závod v zahraničí má povinnost účtovat dle legislativy daného státu, což občas znamená, že v českém a v zahraničním účetnictví budou vykazovány různé hodnoty. [19]

O pohledávkách či závazcích, které vzniknou zahraničnímu odštěpnému závodu vůči jiným osobám než k zřizovateli, je nutno účtovat v českém účetnictví podle českých předpisů. V účetnictví zahraničního odštěpného závodu jsou vzájemné vztahy účtovány prostřednictvím závazků a pohledávek, ale z pohledu zřizovatele, tedy české korporace se použije účet 39(5). Z toho vyplývá, že jde o vztahy mezi vnitropodnikovými útvary, a tak se tyto vztahy vzájemně vyrovnají, a do rozvahy nevstupují. Podobným způsobem se účtuje i o výsledku hospodaření běžného období. Výsledek hospodaření vzniká zahraniční organizační složce, ale musí se s ním naložit tak, jako s výsledky tuzemských vnitropodnikových složek. Tedy z hlediska účetnictví zřizovatele je přirozenější účtovat o vzájemných vztazích na účtu 39(5). [19]

Problémem s účtováním je také s náklady na zřízení zahraničního odštěpného závodu. Může nastat situace, že z pohledu zahraniční legislativy budou považovány za dlouhodobý majetek, ale protože z pohledu českého zřizovatele nejde o vznik účetní jednotky, tak jsou nákladem, který může být časově rozlišen. Pak v účetnictví českého zřizovatele by se mělo účtovat o časovém rozlišení tak, jak složka tyto náklady odpisuje. [19]

2.3.2 Dlouhodobý majetek

Pokud zahraniční odštěpný závod musí v zahraniční účtovat o majetku dle tamní legislativy, v účetnictví zřizovatele se účtuje podle tuzemské legislativy. Z toho často vyplývá vedení dvojího účetnictví. [19]

Majetek může být pořízen organizační složce buďto úplatně nebo bezúplatně. Úplatným pořízením rozumíme to, že si organizační složka může hodnotu získaného majetku zaúčtovat do závazků nebo na účet 395. Z hlediska zřizovatele se majetek přesouvá pouze v rámci podniku,

tedy vnitropodnikově, a proto proti majetkovému účtu je účet 39(5), na kterém je zaúčtována stejná částka. Z toho vyplývá, že účet 39(5) nemusíme vůbec používat a účtovat oproti jinému majetkovému účtu s analytickým označením, na kterém je účtováno o majetku odštěpného závodu. Pokud ale účetní jednotka bude používat účet 39(5), musí mít pro tento účet dva analytické účty, na jednom účtu bude odpovídat účtování zřizovatele proti majetkovým účtům, a na druhém bude účtovat odštěpný závod proti jejímu analytickému majetkovému účtu. [19]

Dalším problémem je přepočet cizích měn. Majetek u mateřské společnosti je veden v českých korunách, ale u organizační složky je veden v cizí měně. A právě cizí měna má jinou hodnotu koncem roku, než měla při převodu majetku. Problém však není jenom při převodu majetku od zřizovatelské společnosti do organizační složky, ale také vzniká u majetku, který je nakoupen v zahraničí, protože v účetnictví zřizovatele je při pořízení oceněn v české měně, a dále již není přeceňován, ale odštěpný závod má majetek také oceněn při pořízení a dále se nepřeceňuje, to ale platí pro hodnoty v cizí měně. Z toho vyplývá že hodnota majetku v české měně je při sestavování účetní závěrky odštěpného závodu po přepočtu zahraniční měny jiná. Řešení výše uvedeného problému je opět v plné kompetenci účetní jednotky, protože odštěpný závod je považován za vnitropodnikový útvar zahraniční právnické osoby. Organizační složka sestavuje rozvahu, musí být uvedeny pořizovací ceny každého nově pořízeného majetku v české měně a dále se již nepřepočítává, neboť by to bylo porušením zákona o účetnictví, protože se jedná o majetek subjektu, který je českou účetní jednotkou, a z toho vyplývá, že se přepočítává pořizovací cena majetku pouze jednou, u pořízení majetku. [19]

Podobný způsob používáme i u zásob. Stanovené ceny v české měně se již nemění, a tak přesuny zásob do zahraničí nebo ze zahraničí nemají dopad na jejich ocenění, ani když odštěpný závod je má oceněny v zahraniční měně. Jinými slovy můžeme říct, že se jedná o vnitropodnikový přesun zásob. Co se týče příjemek a výdejek, záleží na účetní jednotce, jakým způsobem to ošetří. Nejčastěji se používá souběžné účtování v České republice v české měně, které je předáno mateřské společnosti a zároveň v zahraniční měně, o které bude odštěpný závod účtovat v zahraničí. Dalším způsobem účtování u zásob je oceňování zásob na skladě odštěpného závodu v pevných cenách s tím, že během účetního období budou nákupy na sklad přepočítávány podle zákona o účetnictví na koruny, a z toho vyplývá, že budou vznikat kursové rozdíly. Pokud účetní jednotka používá pevný měnový kurs, tak na konci roku provede k rozvahovému dni zakladatelské společnosti inventuru, a tím se zjistí, zda vše proběhlo správně. [19]

Další oblastí účetnictví jsou pohledávky a závazky. Pokud tyto rozvahové položky vznikají v zahraniční měně, tedy ve měně, kde je umístěn odštěpný závod, tak pro české účetnictví by neměla existovat žádná překážka pro přepočet na českou měnu pro účely české rozvahy. Pokud však vzniká pohledávka či závazek v jiné měně státu, než ve kterém sídlí odštěpný závod může nastat problém přepočtu. Tím myslíme, že mohou být nastaveny jiné podmínky pro přepočet, a tak i v tomto případě platí, že mateřská účetní jednotka přebírá do účetnictví i tyto položky v cizí měně a jsou tak zapsány při jejich vzniku do účetnictví odštěpného závodu. V okamžiku účtování o těchto položkách jsou přepočítávány v účetnictví zřizovatele samostatně, bez ohledu na to, jakým způsobem jsou přepočítávány v odštěpném závodu. Podobný způsob přepočtu platí i pro peněžní prostředky. [19]

2.3.3 Účetní výkaznictví

Nejprve musí mateřská společnost vyřešit, jakým způsobem budou vyjádřeny vztahy k organizační složce a opačně. I když je dle platné zahraniční legislativy ve státě, kde odštěpný závod sídlí, povinnost účtovat o vztazích mezi odštěpným závodem a mateřskou společností, tím máme na mysli pohledávky nebo závazky, v účetnictví mateřské společnosti musí být vše sledováno prostřednictvím účtu 39(5) nebo na jiném účtu, který je určený pro zaúčtování vnitropodnikových vztahů. Majetek, závazky, náklady a výnosy vstupují do účetní závěrky české účetní jednotky dle zákona o účetnictví a vyhlášky³, neboť zahraniční odštěpný závod je nedílným celkem české účetní jednotky. [19]

Dlouhodobý majetek, který spravuje odštěpný závod je potřeba také sledovat v českém účetnictví účetní jednotky. Pokud ovšem odštěpný závod sestavuje vlastní rozvalu v cizí měně, tak se hodnota majetku nepřepočítává. U zásob na skladě se postupuje podobným způsobem, a to tak, že zásoby, které byly pořízeny v české nebo zahraniční měně v tuzemsku musí odštěpný závod sledovat a jejich výdeje do spotřeby účtovat v korunách, tím pádem si je odštěpný závod přepočte na zahraniční měnu. Zásoby pořízeny odštěpným závodem v cizí měně musí být při nákupu také přepočteny na českou měnu. Pohledávky, závazky i peněžní prostředky se vedou ve měnách, ve kterých byly vystaveny a přepočítávají se běžným způsobem. [19]

Vlastní kapitál odštěpný závod nemá, ale za to odštěpnému závodu vzniká výsledek hospodaření, který se po schválení Valné hromady stává nedílnou součástí vlastního kapitálu

³ Vyhláška č. 500/2002 Sb.

účetní jednotky. Tady však je problém, protože z pohledu mateřské účetní jednotky jde o její výsledek. Ovšem odštěpný závod nepřevádí výsledek hospodaření do svého vlastního kapitálu. Výsledek hospodaření však potřebujeme někam proúčtovat. Jako jeden z nejběžnějších způsobů můžeme uvést to, že odštěpný závod ve svém účetnictví proúčtuje výsledek hospodaření do vlastního kapitálu a účetní jednotka tento účetní zápis bude ve svém účetnictví ignorovat. Pokud by však vznikl problém s tím, že takový zápis by dle zahraniční legislativy nebyl možný, pak výsledek hospodaření proúčtuje na zvláštní účet pohledávek nebo závazků a účetní jednotka bude tento zápis rovněž ignorovat. Z pohledu organizační složky by se jednalo o počáteční vybavení penězi a majetkem považováno za základní kapitál. Z pohledu zřizovatele se tato účetní operace zaúčtuje jako vnitropodnikový přesun, a to s použitím účtu 395. Pokud by odštěpný závod účtoval do kapitálu nemůže na to brát zřizovatel ohled, ale sleduje prostředky tam, kam byly uloženy, tedy do pokladny, banky či majetku. [19]

2.4 Způsoby účtování o odštěpném závodu zahraniční právnické osoby

V odborné literatuře se můžeme dočíst o dvou základních způsobech vedení účetnictví české právnické osoby za odštěpný závod v zahraničí. V literaturách je popsána metoda „paralelního vedení podniku“ a metoda načtení agregovaných účetních obrátů, stavů či položek“.

Zmiňovaná metoda „paralelního vedení podniku“ spočívá v tom, že účetnictví odštěpného závodu v zahraničí vede česká právnická osoba, tedy zřizovatel odštěpného závodu, v rámci svého účetnictví, jako samostatné účetní středisko a současně vede další účetnictví na tentýž odštěpný závod podle zahraniční účetní legislativy. Ovšem nevýhodou paralelního účetnictví je to, že vedení účetnictví podle české legislativy a zahraniční legislativy, může způsobit jisté nespojitosti nebo neúplnosti v obou účetnictví. Takovéto účetnictví může být lehce zavádějící, zejména ve vztahu k třetím subjektům (akcionářům či obchodním partnerům). Při použití této metody se také zvyšuje nebezpečí, že některá účetní operace může být opomenuta v jednom nebo druhém účetnictví z důvodu, že se o operaci účtuje ve dvou oddělených sestavách. Jinými slovy jedná se o situaci, kdy účetní operace je zachycena pouze v jedné účetní soustavě, protože v druhé účetní soustavě není povinnost o dané účetní operaci účtovat. Další nevýhodou jsou vyšší administrativní náklady na vedení paralelního účetnictví, dále náklady na zaúčtování účetních operací současně ve dvou účetních soustavách dle právních předpisů. Nevýhodou je také to, že základ daně zahraničního odštěpného závodu (stálé provozovny) vychází z jiné základny (v závislosti na zahraničních předpisech). Ovšem výhodou vedení tohoto

způsobu účetnictví je pevné dodržování metod a postupů při vedení účetnictví podle legislativních předpisů dané země. [28]

Dále metoda „načtení agregovaných účetních obrátů, stavů či položek“, ta předpokládá vedení účetnictví zahraničního odštěpného závodu v cizí měně podle zahraniční legislativy. Ze zahraničního účetnictví se pak následně načtou stavy nebo obraty účtů na jednotlivé účetní položky do účetnictví právnické osoby, která zřizuje odštěpný závod. Tato metoda se v zásadě dělí do dvou způsobů. Prvním způsobem je již zmiňované načítání obrátů účtů u zahraničního odštěpného závodu za určité období. Za období je považována doba od posledního načtení účetních položek k poslednímu dni, ke kterému jsou obraty či stavy načítány. Jsou zde načítány pouze změny na obrátových účtech za období. Při aplikaci tohoto způsobu nedochází k odúčtování obrátů v minulých obdobích. Druhým způsobem je načítání obrátů či stavů ke stanovenému dni. Při použití tohoto způsobu je nutné odúčtovat obraty či stavy účtů, které byly načtené v minulých obdobích. Tato metoda může mít celou řadu variant. Pokud účetní jednotka používá tuto metodu, tak si musí stanovit převodové můstky, kterými si tak zajistí vyloučení vzájemných účetních operací mezi účetní jednotkou a odštěpným závodem. V této souvislosti se účetními operacemi rozumí takové operace, které představují vnitropodnikové vztahy a které zároveň zajistí správné a celkové vedení účetnictví dle české legislativy. Načítání jednotlivých obrátů ze zahraničního účetnictví se provádí pomocí vnitropodnikového účetního dokladu nebo souhrnným účetním dokladem. Na účetním dokladu by měl být uveden převodový můstek pro konkrétní účetní položky. Z toho vyplývá, že bude dodržena účetní zásada průkaznosti a úplnosti české účetní jednotky. Při vedení účetnictví zřizovatele odštěpného závodu, tedy právnické osoby, je nutné dbát na správné přiřazení aktiv, pasiv, nákladů, výnosů dále správný převod aktiv mezi českou částí podniku a zahraničním odštěpným závodem. Samozřejmě musí být dodržena zásada věrného a poctivého zobrazení stavu účetní jednotky. [28]

Dle § 4 odst. 9 zákona o účetnictví je účetní jednotka povinna vést jedno účetnictví za účetní jednotku jako celek. Z toho můžeme vyvodit, že odštěpný závod vede samostatné účetnictví, ale účetní data, které souvisí s odštěpným závodem musí být začleněny do účetnictví mateřské společnosti. Jakým způsobem či jakou metodou bude začlenění provedeno, závisí na tom, jaké informace jsou mateřskou společností požadovány. Některé základní zásady přímo vyplývají z Českých účetních standardů pro podnikatele, zejména z ČÚS č. 001, který se zabývá obecnými zásadami účtování na účtech, a z toho vyplývá, že pro samostatné účtování odštěpného závodu zahraniční právnické osoby je možno si vybrat z následujícího účtování:

- na analytické účty,
- na samostatné účetní středisko,
- na účty vnitropodnikového účetnictví,
- kombinací uvedených postupů. [25]

2.4.1 Účtování pomocí analytických účtů

Analytické účty účetní jednotka zakládá v rámci účtů syntetických. Český účetní standard č. 001 obsahuje několik zásad, které by měly být při tvorbě analytických účtů zohledněny. Ve vztahu k odštěpnému závodu podniku se jedná zejména o:

- členění dle jednotlivých druhů majetku,
- členění z hlediska potřeb finančního řízení účetní jednotky.

Jinými slovy prostřednictvím analytických účtů k syntetickým majtkovým účtům můžeme odlišit majetek, který spadá a fyzicky se nachází v příslušném odštěpném závodě. Tato metoda se použije v případech, kdy mateřská společnost má více odštěpných závodů ve více zemích.

[25]

Jako příklad této metody můžeme uvést účtování dlouhodobého hmotného majetku. Společnost má vyčleněn pro dlouhodobý hmotný majetek účet 022. Mateřská společnost má kromě hlavního závodu založeny dva odštěpné závody. Pro oddělené účtování majetku můžeme zvolit následující členění analytických účtů:

- 022.100 – DHM hlavní závod,
- 022.200 – DHM odštěpný závod 01,
- 022.300 – DHM odštěpný závod 02.

Tímto způsobem může být členěn veškerý majetek, který společnost potřebuje z různých důvodů evidovat a účtovat samostatně. [25]

Všechny analytické účty, které mateřská společnost zavedla, musí uvést do svého účtového rozvrhu.

Členění nákladů a výnosů

Z hlediska finančního řízení se analytické členění bude promítat do účtování nákladů a výnosů. Mateřská společnost chce znát ekonomické výsledky odštěpného závodu a z účetního hlediska tedy výsledek hospodaření. Pro odštěpný závod mateřská společnost zřídí samostatné analytické účty příslušných syntetických účtů nákladů a výnosů. To znamená, že vyčleněním nákladových a výnosových položek je pak možné zjistit výsledek hospodaření samotného odštěpného závodu. Výsledek hospodaření je součástí výsledku hospodaření celé společnosti.

[25]

2.4.2 Účtování pomocí samostatného účetního střediska

Další možností je účetní případy týkající se konkrétního odštěpného závodu podniku účtovat na samostatné účetní středisko. Střediskové účtování se využívá zejména u nákladových a výnosových účtů, tedy pro potřeby finančního řízení společnosti. V praxi to znamená, že náklady a výnosy celé společnosti jsou účtovány na stejný analytický nebo syntetický účet, ale do různých středisek. Běžné účetní softwary tuto možnost účtování většinou umožňují. [25]

Pro představu uvedeme příklad účtování této metody. Představme si opět společnost, která založila jeden odštěpný závod. Má tedy hlavní závod a odštěpný závod. Společnost se zabývá prodejem zboží, výnosy z prodeje, tedy tržby jsou účtovány na účet 604. Společnost prodává dva základní typy zboží, tržby účtuje na dva analytické účty a to 604.100 a 604.200. Vedení společnosti však chce znát tržby zvlášť za hlavní závod a za odštěpný závod. Společnost účtuje formou středisek a to:

- 604.110 středisko 1 – první typ zboží hlavní závod,
- 604.120 středisko 2 – první typ zboží odštěpný závod,
- 604.210 středisko 1 – druhý typ zboží hlavní závod,
- 604.220 středisko 2 – druhý typ zboží odštěpný závod.

Výše uvedený postup je v podstatě jakousi kombinací analytického a střediskového účtování.

[25]

2.4.3 Účtování prostřednictvím vnitropodnikového účetnictví

Jedná se o způsob, který je kombinován analytickým členěním výnosových a nákladových účtů – tedy účtovou třídou 5 a 6. Pro účtování prostřednictvím vnitropodnikového účetnictví se používají účtové třídy 8 a 9. Vnitropodnikový okruh zpravidla navazuje na účtovou třídu 5 a 6, tedy finanční okruh. Oba okruhy jsou propojeny prostřednictvím tzv. spojovacích účtů. Toto účetnictví je plně v rukách účetní jednotky, to znamená, že si může zvolit účty, které potřebuje a tím pádem, které účty bude sledovat a naopak, které účty vyřadí. Tím se myslí, ty účty, které se nedají jednoznačně přiřadit, protože se jedná o náklady společné, tedy režijní. [25]

Prakticky to znamená, že při účtování na nákladový nebo výnosový účet bude současně proveden podvojný zápis, a to na stranu Má dáti nákladového účtu ve třídě 8 a stranu Dal spojovacího účtu. Druhá možnost je, že na stranu Dal výnosového účtu ve třídě 9 a na stranu Má dáti spojovacího účtu. Nutno podotknout, že rozčlenění účtů ve třídě 8 a 9 je zcela v rukou účetní jednotky, stejně tak i označení příslušných účtů. Jedinou podmínkou je, že tyto účty musí být součástí účtového rozvrhu společnosti. [25]

Pro ukázkou uvedeme opět společnost, která kromě hlavního závodu, založila jeden odštěpný závod. Vedení společnosti potřebuje odděleně sledovat například mzdové náklady. Mzdové náklady jsou účtovány účetním zápisem:

521/331 (521 – Mzdové náklady, 331 – Zaměstnanci).

Současně tedy musí být záúčtovány vnitropodnikově, tedy: 821/899 a 822/899, kde

- 821 – mzdové náklady hlavního závodu,
- 822 – mzdové náklady odštěpného závodu,
- 899 – spojovací účet k nákladům. [25]

2.4.4 Účtování kombinací předchozích způsobů

V běžné praxi je tato metoda velmi častou variantou, protože účetní jednotka nepoužívá jen jeden z výše uvedených způsobů, ale tyto metody kombinuje. Lze se často setkat s kombinací analytických účtů a střediskového účtování nebo také s kombinací analytických účtů a vnitropodnikových účtů. Záleží na potřebách společnosti, jaké informace chce účetní jednotka sledovat. [25]

2.5 Založení odštěpného závodu podniku zahraniční právnické osoby

Založit odštěpný závod mohou všechny zahraniční právnické osoby na území České republiky, které mají své sídlo na území jiného státu. Zřízení odštěpného závodu zahraniční právnické osoby se podle *Kaňky (2005, s. 28)* dělí do tří etap, a to:

- „rozhodnutí o zřízení organizační složky podniku,
- získání živnostenského, popř. jiného oprávnění k podnikání na území České republiky,
- zápisu organizační složky podniku do obchodního rejstříku.“

2.5.1 Rozhodnutí o založení odštěpného závodu

Rozhodnutí zřizovatele o zřízení odštěpného závodu je rozhodnutím zahraniční právnické osoby. Rozhodnutí je oprávněn učinit statutární orgán zahraniční právnické osoby nebo valná hromada. Při postupu o rozhodování o založení je nutné dodržovat právní řád zahraniční právnické osoby. Forma rozhodnutí musí také plynout z právního řádu nebo zakladatelského či jiného dokumentu právnické osoby. Dále by rozhodnutí mělo být v písemné formě a tím pádem i podepsáno. Podpis nemusí být notářsky ověřen. I tak notářsky ověřený podpis požadují ve většině případů rejstříkové soudy. Tento postoj rejstříkových soudů je očekávaný, protože tímto způsobem dle ověřovací doložky a výpisu z obchodního rejstříku zahraniční právnické osoby můžeme posoudit, zda osoba, která rozhodnutí podepsala, byla oprávněna takové rozhodnutí učinit. [2]

Rozhodnutí o zřízení organizační složky zahraniční právnické osoby musí obsahovat údaje, které se zapisují do obchodního rejstříku. Jsou to zejména údaje, které se vztahují přímo na zahraniční právnickou osobu a údaje, které se vztahují k organizační složce podniku. Mezi údaje vztahující se k organizační složce podniku patří označení, že se jedná o organizační složku podniku, sídlo organizační složky podniku, dále vedoucí organizační složky podniku, právo státu, kterým se zahraniční právnická osoba řídí a předmět podnikání odštěpného závodu. Mezi údaje, které se přímo vztahují k zahraniční právnické osobě patří obchodní firma, právní forma právnické osoby, výše upsaného základního kapitálu, údaj o zápisu a číslo zápisu zahraniční právnické osoby, které je uvedeno v obchodním rejstříku a v neposlední řadě také členy statutárního orgánu. Nutno podotknout, že u vedoucího odštěpného závodu musíme uvést jméno a příjmení, rodné číslo nebo datum narození a bydliště. U členů statutárního orgánu musíme

uvést jméno a příjmení, bydliště, rodné číslo nebo datum narození, způsob, jakým jedná jménem právnické osoby a den vzniku funkce. [2]

2.5.2 Zápis organizační složky zahraniční právnické osoby do obchodního rejstříku

Povinnost zápisu organizační složky zahraniční právnické osoby do obchodního rejstříku vyplývá z občanského zákoníku. Zápisem odštěpného závodu do obchodního rejstříku nevzniká nový právní subjekt, ale pouze vzniká oprávnění zahraniční právnické osoby provozovat činnost na území České republiky v rozsahu zapsaném v obchodním rejstříku. Do obchodního rejstříku se také zapisují zákonem stanovené skutečnosti o zahraniční právnické osobě. [31]

Zahraniční právnická osoba musí nejprve podat návrh na zápis organizační složky podniku do obchodního rejstříku. Tímto se zahájí rejstříkové řízení, ve kterém rejstříkový soud rozhoduje o zápisu odštěpného závodu do obchodního rejstříku. Rejstříkovým soudem se rozumí soud, který je určený zvláštním právním předpisem k vedení obchodního rejstříku. Rejstříkovým soudem se rozumí krajský soud s věcnou a místní příslušností. Místně příslušný je ten soud, v jehož obvodu má odštěpný závod sídlo. K návrhu na zápis do obchodního rejstříku se také musí přiložit některé dokumenty, konkrétně se jedná o:

- rozhodnutí zahraniční právnické osoby o zřízení odštěpného závodu,
- výpis z obchodního rejstříku zahraniční právnické osoby,
- společenská smlouva, kterou byla zahraniční právnická osoba založena,
- souhlas vlastníka nemovitosti s umístěním sídla odštěpného závodu,
- živnostenské nebo jiné oprávnění k výkonu činnosti odštěpného závodu,
- čestné prohlášení a souhlas se zápisem vedoucího obchodního závodu do obchodního rejstříku,
- výpis z rejstříku trestů z České republiky vedoucího odštěpného závodu,
- výpis z rejstříku trestů vedoucího odštěpného závodu ze státu, jehož je státním občanem, pokud má vedoucí jiné než česká státní občanství,
- plnou moc k zastupování. [31]

Poslední podstatnou náležitostí, která se týká návrhu na zápis do obchodního rejstříku jsou podpisy členů statutárního orgánu zahraniční právnické osoby a datum. Rejstříkový soud obvykle vyžaduje, aby byly podpisy členů ověřeny na území České republiky. Ověření podpisů provádí notář nebo pověřený pracovník úřadu. Pro podání návrhu na zápis organizační složky do

obchodního rejstříku je potřeba, aby navrhovatel vyhotovil stejný počet stejnopisů, to znamená, že jeden stejnopis musí zůstat rejstříkovému soudu a dále aby každý účastník obdržel jeden dokument. Pro zápis do obchodního rejstříku je potřeba, aby zahraniční právnická osoba zaplatila soudní poplatek. [31]

V případě zapsání organizační složky zahraniční právnické osoby do obchodního rejstříku se všechny výše uvedené dokumenty zakládají do Sbírky listin, kterou také vede rejstříkový soud.

Do obchodního rejstříku se zapisují následující skutečnosti (Kaňka 2005, s. 35):

- *„označení organizační složky podniku,*
- *sídlo organizační složky podniku,*
- *identifikační číslo organizační složky podniku,*
- *den zápisu organizační složky podniku do obchodního rejstříku,*
- *vedoucí organizační složky podniku, u kterého se zapisuje jméno a příjmení, rodné číslo nebo datum narození a bydliště,*
- *předmět podnikání organizační složky podniku,*
- *obchodní firma zahraniční právnické osoby,*
- *právní forma zahraniční právnické osoby.*
- *výše upsaného základního kapitálu zahraniční právnické osoby v příslušné měně,*
- *právo státu, kterým se zahraniční právnická osoba řídí,*
- *údaj o zápisu a číslo zápisu zahraniční právnické osoby,*
- *členové statutárního orgánu.“*

Identifikační číslo organizační složky podniku přiděluje a do obchodního rejstříku zapisuje rejstříkový soud. Den zápisu do obchodního rejstříku je uveden v návrhu na zápis do obchodního rejstříku, ale tento údaj je pouze ilustrativní. [31]

2.6 Označení odštěpného závodu podniku zahraniční právnické osoby

Pod pojmem označení si představíme název organizační složky podniku. Nejedná se tedy o obchodní firmu, ale o název, který je zapsaný do obchodního rejstříku a pod kterým vykonává podnikatelskou činnost. Mezi obchodní firmou a označením organizační složky je tedy rozdíl. Obchodní firma je název podnikatele, ale označení odštěpného závodu nemá právní subjektivitu,

jinými slovy jde pouze o označení části podniku právnické osoby. Další rozdíl je ten, že dle zákona o obchodních korporacích, obchodní firma nesmí být zaměnitelná. [2]

Označení organizační složky podniku se skládá z obchodní firmy zahraniční právnické osoby a z dodatku, že se jedná o zahraniční složku podniku. Dodatek zákon o obchodních korporacích neupravuje, ale z praxe víme, že v obchodním rejstříku se zapisuje dodatek „*odštěpný závod*“. [2]

2.7 Vedoucí odštěpného závodu podniku zahraniční právnické osoby

Vedoucí odštěpného závodu stojí v čele odštěpného závodu zahraniční právnické osoby. Vedoucího jmenuje zahraniční právnická osoba. Vedoucí odštěpného závodu je oprávněn zastupovat podnikatele ve všech obchodních operacích související s odštěpným závodem. Oprávnění zastupovat podnikatele vzniká dnem zápisu do obchodního rejstříku. Jeho pravomoci se však vztahují pouze na úkony, které se týkají jen odštěpného závodu. Tuto právní úpravu nalezneme v § 503 odst. 2 občanského zákoníku. Jinými slovy za vedoucího se považuje osoba, která je pověřena zodpovědností provozem odštěpného závodu a vedením odštěpného závodu. Za vedoucího se v žádném případě nepovažuje statutární orgán zahraniční právnické osoby. [2]

Vedoucí má v pravomoci jednat s obchodními partnery, uzavírat smlouvy, tady ovšem musíme uvést, že smluvní právnickou osobou je zahraniční právnická osoba nikoli odštěpný závod. Vedoucí je také oprávněn zastupovat právnickou osobu v soudním řízení nebo před jinými orgány při záležitostech, které se týkají odštěpného závodu. V literaturách se můžeme dočíst, že vedoucí musí činit veškeré úkony za zahraniční právnickou osobu samostatně. V praxi to ale znamená, že vedoucí odštěpného závodu nemůže udělit plnou moc například advokátovi v řešení soudního sporu. Tím pádem nastává potíže, zejména v tom případě, že zahraniční právnická osoba sídlí ve vzdálené zemi, a tím pádem udělení plné moci je spojeno zejména s časovou a formální náročností. [18]

Zahraníční právnické osoby, které chtějí založit v zahraniční odštěpný závod musejí mít na paměti zejména to, že vedoucího odštěpného závodu lze jmenovat pouze jediného, ovšem prokuristů lze mít více. Prokuru můžeme chápat jako moc, kterou udělila právnická osoba prokuristovi k výkonu právních úkonů, které se týkají odštěpného závodu, a to i k těm, kde se vyžaduje plná moc zvláštní, kromě zcizování nemovitých věcí. Udělení prokury je podle nového občanského zákoníku také přípustné pro obchodní závody či pobočky. Prokuristou myslíme

fyzickou osobu a musíme také dodat, že prokuru nelze přenést na třetí osobu. A rovněž jako vedoucí odštěpného závodu, tak i prokura se zapisuje do obchodního rejstříku. [22]

2.8 Ukončení činnosti organizační složky zahraniční právnické osoby

Zrušení neboli ukončení činnosti odštěpného závodu zahraniční PO se zapisuje do obchodního rejstříku. Pokud zahraniční právnická osoba rozhodne o ukončení činnosti odštěpného závodu, tak nedochází k likvidaci, protože žádná právnická osoba nezaniká. V tomto ohledu je ukončení činnosti odštěpného závodu administrativně méně náročné než ukončení činnosti právnické osoby. Zahraniční PO musí tedy učinit rozhodnutí o ukončení k určitému datu a k tomuto datu musí zrušit veškerá živnostenská oprávnění. Zahraniční PO musí vyrovnat závazky, které vznikají z titulu finančního úřadu, zdravotním pojišťovnám a správě sociálního zabezpečení a dalších institucích. Dále musí zahraniční PO získat souhlas příslušného finančního úřadu s výmazem odštěpného závodu z obchodního rejstříku. Pokud v odštěpném závodu byli zaměstnání pracovníci, tak by měla zahraniční PO také ukončit pracovněprávní vztahy se zaměstnanci. V neposlední řadě by měla zahraniční PO ukončit smlouvy s pronajímatelem kancelářských či skladových prostorů a dalších smluv. [29]

Návrh na výmaz z obchodního rejstříku podává zahraniční právnická osoba. K návrhu je nutné přiložit rozhodnutí zřizovatele o zrušení odštěpného závodu. [33]

3 Právní a daňové aspekty podnikání organizační složky zahraniční právnické osoby

V této kapitole si vymezíme organizační složku podniku zahraniční právnické osoby z právního a daňového hlediska. Pokud mluvíme o odštěpném závodu z hlediska daňového, pak používáme pojem „stálá provozovna“.

3.1 Charakteristika zahraniční právnické osoby

Obecná úprava zahraniční právnické osoby se nachází zejména v Občanském zákoníku⁴, Zákoně o obchodních korporacích⁵ a další legislativní úpravě ve znění pozdějších předpisů. Zahraniční právnickou osobou se rozumí dle Občanského zákoníku každá právnická osoba se sídlem mimo území České republiky. Pokud má tato zahraniční právnická osoba podnik nebo organizační složku umístěnou na území České republiky, a tato složka nebo podnik vykonává samostatně pod vlastním jménem na vlastní účet soustavnou činnost za účelem dosažení zisku, pak hovoříme o zahraniční právnické osobě. Jinými slovy, jde o situaci, kdy zahraniční právnická osoba zůstává zahraniční osobou a zároveň však vyvíjí na území České republiky soustavnou podnikatelskou činnost. [25]

Jak tvrdí *Kaňka (2005)* o podnikání zahraniční právnické osoby na území České republiky se jedná v případech, pokud zahraniční osoba podniká prostřednictvím podniku nebo organizační složky podniku zahraniční právnické osoby na území České republiky.

Podnikem zahraniční právnické osoby rozumíme souhrn hmotných, jakožto i nehmotných složek potřebných k podnikání. K podniku také náleží práva, povinnosti i věci majetkové podstaty, které patří podnikateli a slouží k provozování podniku. Organizační složka podniku zahraniční právnické osoby je část podniku, která se nachází mimo území, kde daná právnická osoba má sídlo. [22]

Z právního hlediska můžeme říct, že je v legislativě ustanoveno několik zásad pro podnikání zahraničních právnických osob. Obecně pro zahraniční osoby platí, že mohou podnikat na území České republiky stejně jako české právnické osoby, pokud živnostenský⁶ nebo jiný zákon nestanoví jinak.

⁴ Zákon č. 89/2012 Sb. Občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů

⁵ Zákon č. 90/2012 Sb. Zákon o obchodních korporacích ve znění pozdějších předpisů

⁶ Zákon č. 455/1991 Sb. Živnostenský zákon ve znění pozdějších předpisů.

3.2 Definice odštěpného závodu podniku

Termín odštěpný závod podniku se v nedávné minulosti, respektive do 31. 12. 2013 označoval jako „organizační složka podniku“. Od 1. 1. 2014 tento pojem najdeme v legislativě pod termínem „odštěpný závod“.

Definici pojmu „organizační složka podniku“ občanský zákoník neupravuje, nýbrž definuje termín „pobočka“ a popisuje její podobnost. Paragraf 503 odstavce 1 a 2 stanovuje, že o odštěpný závod se jedná tehdy, pokud je pobočka nebo jiná organizační složka zapsána do obchodního rejstříku.

Jak uvádí Kaňka (2005, s. 17) existují určité rozdíly mezi jinou organizační složkou a odštěpným závodem. Zejména se jedná o rozdíly administrativně technické, majetkově oddělené části podniku podnikatele:

- „jako odštěpný závod se v praxi označuje organizační složka podniku podnikatele se sídlem. V případě organizační složky podniku zahraniční právnické osoby se jedná o organizační složku podniku zahraničního subjektu, to jsou osoby se sídlem mimo území ČR,
- skutečnosti, které se zapisují do obchodního rejstříku jsou odlišné. Je to proto, že zatímco v případě odštěpného závodu je podnikatel zpravidla již zapsán v českém obchodním rejstříku, u zápisu organizační složky podniku zahraniční PO do obchodního rejstříku se zároveň jedná o zápis jednotlivých skutečností o samotné zahraniční PO do českého obchodního rejstříku.“

Odštěpný závod je jeden ze způsobů zastoupení společnosti mimo jeho sídlo, tedy odloučená část podniku. Odštěpným závodem se tedy rozumí pobočka v zahraničí neboli část podniku, která nemá vlastní právní formu. Jinými slovy, umožňuje zahraniční společnosti podnikat v jiném státě, bez toho, aby bylo nutné založit si novou společnost. Můžeme tedy říct, že odštěpný závod zahraniční PO je fungující, uspořádaná a samostatná část právnické osoby se sídlem mimo území České republiky. Skládá se zejména z vedoucího odštěpného závodu, zaměstnanců a pracovníků, dále taky z částí hmotných a nehmotných složek podniku. Vedoucí organizační složky má právo zastupovat v dané zemi, kde má odštěpný závod zřízené sídlo. Jinými slovy, v praxi to znamená, že na účetních dokladech zejména přijatých a vystavených

fakturách bude uvedena adresa odštěpného závodu v České republice, ale na smlouvách bude uvedena adresa mateřské společnosti v zahraničí. [16]

Za odštěpný závod zodpovídá vedoucí odštěpného závodu, který také jedná jménem organizační složky podniku. Vedoucí jedná jménem zahraniční osoby, a také organizační složku navenek zastupuje. Vedoucí je klíčová osoba, která odpovídá za provoz živnosti a za dodržování živnostenských předpisů. [23]

3.3 Právní hledisko odštěpného závodu zahraniční právnické osoby

Jak již bylo uvedeno výše, platnou právní úpravu odštěpného závodu nalezneme v § 503 občanského zákoníku. Občanský zákoník odštěpný závod upravuje pod termínem pobočka. Tento paragraf přímo nestanoví povinnost označovat odštěpný závod obchodní firmou podnikatele a dodatkem, že jde o odštěpný závod. Odštěpný závod může být pojmenován odlišně od firmy podnikatele (mateřské společnosti). Zatímco § 132 občanského zákoníku stanovuje, že název musí odlišit právnickou osobu od jiné osoby a tento název nesmí být klamavý. Podle § 423 občanského zákoníku musí být obchodní firma zapsána v obchodním rejstříku. V obchodním rejstříku se uvádí dodatek, že se jedná o odštěpný závod.

Další platnou právní úpravu nalezneme v zákoně o živnostenském podnikání. Tento zákon stanovuje podmínky živnostenského podnikání, druhy živností, rozsah živnostenského oprávnění, vznik a zánik živnostenského oprávnění a další ustanovení. Živnostenský zákon stanovuje v § 5 odst. 2 za subjekt, který je oprávněn provozovat živnost, také právnickou osobu, které nemá na území České republiky sídlo, a také stanovuje, že může na území České republiky podnikat, za stejných podmínek jako česká právnická osoba, pokud ze zvláštního zákona nevyplývá něco jiného. Zahraniční právnická osoba může provozovat činnost na území České republiky prostřednictvím odpovědného zástupce. Dle § 11 odst. 4 musí zahraniční právnická osoba zvolit do funkce odpovědného zástupce vedoucího odštěpného závodu. Jak již bylo výše uvedeno, tak i zde v živnostenském zákoně, konkrétně § 17, který vymezuje podmínky provozovny. Říká nám, že provozovna je místo, kde je živnost provozována, dále musí být nepřetržitě označena obchodní firmou nebo názvem a identifikačním číslem osoby. [12]

U ohlašovacích živností je zahraniční právnická osoba povinna uvést název a adresu umístění odštěpného závodu v České republice, dále jméno a příjmení odpovědného zástupce a jeho bydliště, identifikační číslo osoby, předmět podnikání. Jak stanovuje § 46 živnostenského zákona je povinností doložit doklad o tom, že právnická osoba byla založena, pokud ještě nebyl proveden zápis do obchodního rejstříku. Další povinností je doložit výpis zahraniční právnické osoby z obchodního nebo obdobného rejstříku, který je veden ve státě sídla a doklad o provozování závodu v zahraničí, nutno podotknout, že výpis z rejstříku nesmí být starší než tři měsíce. V živnostenském rejstříku jsou uvedeny údaje o zahraniční právnické osobě, tedy název, sídlo a označení odštěpného závodu, který má sídlo v České republice a údaje o vedoucím odštěpného závodu, jeho jméno, příjmení, státní občanství, adresa bydliště na území České republiky a adresu bydliště mimo území České republiky, dále datum narození nebo rodné číslo a datum vzniku a zániku funkce. [25]

Právní úpravu odštěpného závodu nalezneme také v zákoně o obchodních korporacích, v zákoně o mezinárodním právu soukromém⁷, v rejstříkovém zákoně⁸ a dalších. Kromě české legislativy, můžeme nalézt právní úpravu také v legislativě Evropské unie.[24]

Jak už bylo uvedeno výše, odštěpný závod vzniká dnem zápisu do obchodního rejstříku. Rozdíl mezi českou společností a odštěpným závodem zahraniční PO je ten, že organizační složka nemá právní subjektivitu. To znamená, že ve smlouvách či jiných obchodních listinách, při jednání s obchodními partnery, úřady, soudy či jinými subjekty v České republice je třeba, aby vedoucí odštěpného závodu jako jednatel označil vždy zahraniční osobu, a nikoliv samotný odštěpný závod, protože pouze zahraniční osoba je způsobilá právně jednat. [18]

Odštěpný závod zahraniční právnické osoby založené v České republice má vlastní identifikační číslo (IČ) a také musí mít vlastní sídlo. Vnitřní organizační struktura odštěpného závodu se řídí legislativou daného státu. [23]

3.4 Daňové hledisko odštěpného závodu zahraniční právnické osoby

Postavení odštěpného závodu podniku zahraniční PO je zajímavé. Ač daňové předpisy neznají pojem „odštěpný závod“ ani „organizační složka podniku zahraniční PO“, tak daňová legislativa používá pojem „stálá provozovna“. V této podkapitole si vymezíme definici „stálé

⁷ zákon č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém ve znění pozdějších předpisů

⁸ zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob ve znění pozdějších předpisů

provozovny“ dle tuzemské legislativy a také si přiblížíme definici pojmu nadnárodní legislativy, v našem případě dle OECD.

Podmínky pro vznik stálé provozovny jsou zakotveny v jednotlivých bilaterálních smlouvách o zamezení dvojího zdanění. Musíme však podotknout, že mezinárodní právní úprava má přednost před úpravou vnitrostátní. [5]

3.4.1 Dvojí zdanění

Daňová legislativa stanovuje daňové povinnosti v každém státě, které jsou upraveny mezinárodními daňovými smlouvami. Pokud předmět daně, příjem nebo majetek, je zdaňován více než jednou, stejnou nebo obdobnou daní, tak se jedná o dvojí zdanění. Rylová (2012) popisuje rozdělení na vnitrostátní a mezinárodní dvojí zdanění. [5]

Vnitrostátní dvojí zdanění vzniká v případě, že se jedná o zdanění uvnitř daného státu na základě daňových povinností, které vyplývají z tuzemské daňové legislativy. V České republice se nejčastěji setkáváme s dvojitým zdaněním u zdanění podílu na zisku společnosti. Nejprve společnost, která vytvořila zisk a rozhodla se pro výplatu podílů na zisku, zdaní tento zisk daní z příjmů právnických osob. Následně tento podíl podléhá buďto dani z příjmů fyzických osob, pokud se jedná o společníka, který je fyzickou osobou nebo podléhá opět dani z příjmů právnických osob, pokud se jedná o společníka právnickou osobu. [6]

O mezinárodním dvojitým zdaněním se jedná v případě, pokud fyzická nebo právnická osoba, která je rezidentem jednoho státu, ale zároveň má i své zdanitelné příjmy, které pocházejí z jiného státu. V tomto případě výše uvedené příjmy podléhají zdanění v obou státech, a to v prvním státě, kde je poplatník daňovým rezidentem, a také v druhém státě, jelikož se jedná o zdroj příjmů, který se nachází v tomto státě. Dalším příkladem, ve kterém se jedná o mezinárodní dvojí zdanění je případ, kdy více států považuje poplatníka za svého rezidenta. [6]

Snahu o řešení této problematiky velice ovlivnily organizace OECD⁹, OSN¹⁰ a následně i Evropská unie. Dva základní modely tvoří základní podstatu při vyjednávání států o zamezení dvojího zdanění. Jedná se o Modelovou smlouvu OECD a Modelová smlouva OSN. [5]

⁹ Organisation for Economic Co-operation and Development – Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj

¹⁰ United National - Organizace spojených národů

Vzájemná spojitost mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění a tuzemského zákona o dani z příjmů je upravena v Ústavě České republiky, zejména v článku 10. Ústava ČR hovoří o tom, že mezinárodní smlouvy a komunitární právo je nadřazeno českým zákonům. Jinými slovy, pokud mezinárodní smlouva stanoví něco jiného než zákon, pak se použije tato mezinárodní smlouva. Odkaz na mezinárodní smlouvy je ukotven v zákoně o dani z příjmů, zejména v § 37, který se týká stálé provozovny. [27]

3.4.2 Zákon o dani z příjmů

Z daňového hlediska se odštěpný závod či pobočka považuje za stálou provozovnu. Protože odštěpný závod je zpravidla místem, kde zahraniční právnická osoba vykonává svou podnikatelskou činnost, kterou vyvíjí na území České republiky, je odštěpný závod podniku z pohledu daňové legislativy označován za stálou provozovnu. Stálá provozovna je pojem obecně širší než organizační složka, nemusí se jednat o vnitřně vyčleněnou samostatnou jednotku v rámci společnosti. Toto ustanovení najdeme v § 37 zákona o dani z příjmů¹¹. V již zmíněném paragrafu je vymezen vztah tuzemských daňových zákonů a mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Výše zmíněný paragraf nám říká, že pokud je Česká republika vázaná mezinárodní smlouvou, pak termín „stálá základna“ je obsahově shodná s výrazem „stálá provozovna“. [30]

Podle § 17 odst. 4 se považuje za poplatníka daně z příjmů daňový nerezident, tedy právnická osoba, která nemá na území České republiky své sídlo. To znamená, že odštěpný závod zahraniční PO má daňovou povinnost, která se však vztahuje pouze na příjmy ze zdrojů na území České republiky. [8]

Stálou provozovnu vymezuje § 22 odst. 2, který říká že: „*Stálou provozovnou se rozumí místo k výkonu činností poplatníků v § 2 odst. 3 a §17 odst. 4 na území České republiky, např. dílna, kancelář, místo k těžbě přírodních zdrojů, místo výdeje (odbytiště), staveniště.*“¹² Definice stálé provozovny dle české legislativy je výrazně shodná s definicí podle modelové smlouvy OECD. [8]

¹¹ Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů ve znění pozdějších předpisů

¹² Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů ve znění pozdějších předpisů

Na rozdíl od definice odštěpného závodu dle občanského zákoníku, existuje několik rozdílů mezi termínem „odštěpný závod“ a „stálou provozovnou“. Uvedeme si několik rozdílů, například to že, odštěpný závod je jeden ze způsobu podnikání zahraniční právnické osoby na území ČR, zatímco stálá provozovna se nepovažuje za formu podnikání. Termín stálá provozovna se používá při označení podle daňového práva pro existující povinnost daňového nerezidenta na dani z příjmů, jinými slovy, stálá provozovna umožňuje státu zdroje zdanit zisky z podnikání nerezidentů na území České republiky. Odštěpný závod je definován v občanském zákoníku, jako určitá část závodu, která je zapsaná v obchodním rejstříku. Odštěpný závod může založit jak fyzická, tak právnická osoba, zatímco stálá provozovna nemůže být založena, ale vzniká při splnění zákonných podmínek. Důležitým rozdílem je také to, že zápisem odštěpného závodu do obchodního rejstříku neznamena automaticky vznik stálé provozovny. [21]

Dle ZDP se považují za stálou provozovnu:

- „kamenná“ stálá provozovna,
- staveniště, místo provádění stavebně montážních projektů,
- „službová“ stálá provozovna,
- závislý zástupce,
- příjem zahraničního společníka v. o. s. nebo zahraničního komplementáře k. s.

Za stavebně-montážní stálou provozovnu se dle § 22 zákona o dani z příjmů považuje projekt, který trvá déle než 6 měsíců v jakémkoliv dvanácti měsíčním období. Pod pojmem projekt, rozumíme staveniště nebo místo výkonu stavebních a montážních prací, které souvisí se stavebním projektem, nejčastěji se jedná o instalace a montáže. [21]

Určení vzniku „službové“ stálé provozovny je v přístupech jednotlivých států rozdílné. Ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění jednotlivé státy přicházejí s různými řešeními. Dle § 22 ZDP se za příjmy službové stálé provozovny považují příjmy za služby, které byly poskytovány na území České republiky, ovšem s výjimkou stavebně-montážních projektů. Dále příjmy z obchodního, technického či jiného poradenství, zprostředkovatelské činnosti, a další služby, které jsou poskytovány na území ČR. Stálá provozovna vzniká z výše uvedených služeb splněním šesti měsíčního testu v jakémkoli dvanáctiměsíčním období. [21]

3.4.3 Modelová smlouva OECD

Pojetí stálé provozovny je zmíněno v Modelové smlouvě OECD, kde se uvádí, že pojem „stálá provozovna“ znamená pevné místo k podnikání, ve kterém je vykonávána obchodní činnost podniku. K tomuto vymezení je v komentáři k Modelové smlouvě OECD uvedeno několik podmínek, a to zejména podmínka existence místa podnikání; podmínka, že místo musí mít trvalý charakter a podmínka, že výkon podnikání musí být skrz uvedené místo. [3]

Modelová smlouva OECD se také snaží zabránit případným nepochopením mezi daňovými správami a daňovými poplatníky, ve věci, kdy stálá provozovna vzniká a kdy naopak nevzniká. Záleží však na tom, jak ke konkrétní situaci přistoupí správce daně a daňový poplatník. Proto, aby Modelová smlouva OECD zabránila takovým nedorozuměním, nabízí výčet nejběžnějších situací, které by měly být považovány za pevné místo v souladu s výše uvedenou definicí. [3]

„Výraz stálá provozovna zahrnuje obzvláště:

a) místo vedení části podniku,

b) pobočku,

c) kancelář,

d) továrnu,

e) dílnu,

f) důl, naleziště ropy nebo plynu, lom nebo jakékoliv jiné místo, kde se těží přírodní zdroje.¹³“

Kromě výše uvedených míst mohou být i další místa považována za stálou provozovnu. Dle Komentáře k Modelové smlouvě OECD mohou být za stálé provozovny považovány prodejní místa nebo pronajatý prostor, který slouží k podnikání.

Na druhou stranu v Modelové smlouvě OECD jsou také vymezeny situace, kdy stálá provozovna nevzniká, a to i v případech, kdy podnik vykonává obchodní činnost na území jiného státu. Takové situace jsou uvedeny v článku 5 odst. 4 Modelové smlouvy OECD:

„Bez ohledu na předchozí ustanovení tohoto článku se předpokládá, že výraz "stálá provozovna" nezahrnuje:

¹³ Modelová smlouva OECD

- a) zařízení, které se využívá pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání zboží patřícího podniku;
- b) zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem uskladnění, vystavení nebo dodání;
- c) zásobu zboží patřícího podniku, která se udržuje pouze za účelem zpracování jiným podnikem;
- d) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem nákupu zboží nebo shromažďování informací pro podnik;
- e) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze za účelem vykonávání jakékoliv jiné činnosti, která má pro podnik přípravný nebo pomocný charakter;
- f) trvalé místo k výkonu činnosti, které se udržuje pouze k vykonávání jakéhokoliv spojení činností uvedených v písmenech a) až e), pokud celková činnost trvalého místa k výkonu činnosti vyplývající z tohoto spojení je přípravného nebo pomocného charakteru.¹⁴

Největším problémem zůstává rozpoznání, které činnosti mají přípravný a pomocný charakter a které již ne. Podle vzorové smlouvy platí v případech, kdy je obecný účel stálého místa podnikání shodný se základním účelem celého podniku, nevykonává stálé místo podnikání pouze přípravné či pomocné činnosti. Vždy je ale nutné individuální posouzení vykonávaných činností. Pokud se tedy bude jednat o místo, jehož účel má podnik pouze pro přípravné nebo pomocné činnosti, nebude se jednat o stálou provozovnu.

Kromě splnění podmínky pevného místa k podnikání, může stálá provozovna vzniknout dle principů OECD také časovým testem. Časovým testem se rozumí:

„Výraz stálá provozovna rovněž zahrnuje staveniště, stavební montážní nebo instalační projekt nebo dozor s tím spojený, avšak pouze pokud takové staveniště, projekt nebo dozor trvá déle než dvanáct měsíců.“¹⁵

Stavbou nebo staveništěm můžeme rozumět nejen stavbu domů nebo budov ale také i stavbu tunelů, mostů, pokládání potrubí nebo provádění vykopávek a další. Časový test, který trvá déle, než dvanáct měsíců se vztahuje ke každému projektu zvlášť. Znamená to tedy, pokud zahraniční dodavatel současně pracuje na více projektech na území jednoho státu a projekty jsou na sobě nezávislé, tak v tomto případě se čas strávený nad jednotlivými projekty nezapočítává dohromady. Na druhou stranu, pokud je projekt rozdělen do více smluv a celkově tvoří jeden celek, tak se započítává časový test. [3]

¹⁴ Modelová smlouva OECD

¹⁵ Modelová smlouva OECD

Časový test začíná běžet v momentu, kdy byly zahájeny práce ve státě, kde se stavba realizuje. Za konec časového testu se rozumí den (datum) dokončení stavby. V případě, že byla stavba opuštěna pouze dočasně, tak časový test stále běží. Podle OECD se za dočasné opuštění stavby rozumí zejména sezónní výpadky (například z důvodu nepřízně počasí) nebo nedostatek materiálu či pracovní síly. [3]

3.4.4 Daň z přidané hodnoty a ostatní daně

Pokud vyřešíme postavení odštěpného závodu z hlediska daně z příjmů, to znamená vznik stálé provozovny, neznamená to, že je vyřešen vznik stálé provozovny z hlediska daně z přidané hodnoty. Termín „provozovna“ je v zákoně o dani z přidané hodnoty¹⁶ definována jako místo, kde má stálé personální a materiální vybavení, které osoba povinná k dani používá pro uskutečňování svých ekonomických činností. [20]

Z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty, zákon rozlišuje provozovnu na „*aktivní provozovnu*“ a „*pasivní provozovnu*“. Termín „*aktivní provozovna*“ je definována v § 4 odst. 1 písm. j) zákona o DPH a představuje dle evropské legislativy definici provozovny poskytovatele plnění. Provozovna osoby povinné k dani je registrována k příslušnému správci daně, tedy k Finančnímu úřadu a je jí přiděleno české daňové identifikační číslo. Díky tomu, že je registrována u správce daně v České republice, může si uplatnit nárok na odpočet DPH. Pojem „*pasivní provozovna*“ je obsažena v § 9 odst. 1 zákona o DPH a vymezuje nám dle evropské legislativy definici provozovny z hlediska příjemce plnění. Jinými slovy je to taková provozovna, která pouze přijímá služby a využívá je pro svou vlastní potřebu. Pasivní provozovna není registrována u příslušného správce daně, tudíž nemá nárok na odpočet DPH. U obou typů provozoven není stanoven žádný časový test pro vznik provozovny na rozdíl u stálé provozovny z hlediska daně z příjmů. [17]

Co se týče daně z převodu nemovitostí, silniční daně, zdanění uvedenými daněmi se bude řídit výhradně legislativou daného státu. [20]

¹⁶ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů

3.4.5 Zdanění odměn zaměstnanců stálé provozovny

Podle Modelové Smlouvy OECD, článku 15 odměny zaměstnanců, rezidentů jednoho smluvního státu, nepodléhají zdanění ve druhém smluvním státě pouze tehdy, pokud jsou splněny podmínky. A to podmínka, že pokud se zaměstnanec nezdržuje na území druhého smluvního státu více jak 183 dní během dvanáctiměsíčního období, další podmínkou se rozumí to, že odměna je vyplácena zaměstnavatelem, který nemá bydliště či sídlo v druhém státě. [18]

Odměny zaměstnanců se zdaňují na území druhého státu od prvního dne výkonu závislé činnosti ve stálé provozovně. Musíme však uvést, že podmínky pro zdaňování odměny z výkonu závislé činnosti, zejména časový test, se mohou lišit podle úpravy v konkrétních smlouvách o zamezení dvojího zdanění. [18]

Odměny zaměstnanců stálé provozovny se řadí mezi náklady přímo přiřaditelné k určité stálé provozovně. Jedná se zejména o odměny zaměstnanců, kteří vykonávají svou práci přímo u zřizovatele, tímto máme na mysli administrativní a vedoucí pracovníky. Odměna těchto zaměstnanců nepodléhá dani z příjmů fyzických osob ve státě, kde je umístěna stálá provozovna, ale nýbrž se jedná o daňově uznatelný náklad stálé provozovny. Další skupinou jsou pracovníci, kteří vykonávají činnosti přímo na území státu stálé provozovny. Odměny těchto pracovníků podléhají dani z příjmů fyzických osob ve státě stálé provozovny. A opět, pro stálou provozovnu jsou odměny daňově uznatelný náklad. [18]

3.4.6 Zdanění zisků podniku - stálé provozovny

Vnitrostátní legislativa, zejména zákon o dani z příjmů, nám říká, že jakékoliv zisky z podnikání a ze samostatně výdělečné činnosti podléhají zdanění, a to z důvodu, že jich dosahuje daňový rezident České republiky, anebo daňový nerezident, který má příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR. Tudíž podle Rylové (2012, s. 12) vzniká mezinárodní dvojí zdanění, tím že *„příjem může podléhat zdanění v obou státech; v jednom státě z titulu toho, že je jeho rezidentem, ve druhém pak proto, že zdroj příjmů je v tom státě.“* [5]

Jinými slovy, zisk společnosti podléhá zdanění v zemi, ve které je daná společnost rezidentem. Pokud společnost vykonává činnosti prostřednictvím stálé provozovny, zdaňuje se ve státě zdroje příjmů. Aby se zamezilo mezinárodnímu dvojímu zdanění byly sepsány Smlouvy o zamezení dvojího zdanění. Existují dva základní typy smluv o zamezení dvojího zdanění, a to

již zmiňována Modelová smlouva OECD a případně obdobná Modelová smlouva OSN. Dle Rylové (2002, s. 26) „*smlouvy vycházejí z daňových zákonů jednotlivých smluvních států a modifikují je ve vztahu k subjektům druhého smluvního státu.*“ [5]

U zamezení dvojího zdanění používáme několik metod. První metodou můžeme uvést metodu úplného zápočtu. Touto metodou lze daňovou povinnost snížit o daň zaplacenou v zahraničí. Další metodou je metoda prostého zápočtu. Tato metoda se používá, pokud lze daňovou povinnost snížit o daň z příjmů placenou v zahraničí, avšak nejvýše o částku daně z příjmů, která je vypočtena dle ZDP, která připadá na příjmy ze zdrojů v zahraničí, nejvýše do částky vzniklé daňové povinnosti. Metoda úplného vynětí, se používá, pokud se ze základu daně, respektive daňové ztráty, vyjímají příjmy plynoucí ze zdrojů ze zahraničí. V neposlední řadě se používá metoda vynětí s výhradou progrese. [18]

4 Praktická aplikace ve vybrané organizační složce zahraniční právnické osoby

V této kapitole se zaměříme na praktickou aplikaci organizační složky v České republice zahraniční právnické osoby, konkrétně se jedná o společnost IZOTECHNIK SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ ODDZIAŁ W REPUBLICE CZESKIEJ (dále jen IZOTECHNIK). Tuto společnost zřídila polská právnická osoba.

4.1 Představení organizační složky

Zřizovatelem odštěpného závodu IZOTECHNIK je polská právnická osoba, tedy IZOTECHNIK SPÓŁKA Z OGRANICZONĄ ODPOWIEDZIALNOŚCIĄ. Tato společnost vznikla v Płocku, v Polsku v roce 1992. Předmětem její činnosti je zejména výroba, renovace a modernizace tlakových a netlakových zařízení a potrubních systémů, dále začala své působení postupně rozšiřovat o nabídku nových výrobků a služeb. Pracuje především v rafinérské, petrochemické, chemické, plynárenské, energetické, potravinářské oblasti. Základní kapitál společnosti činí 4.900.000 PLN což představuje přibližně 29.958.600 CZK¹⁷.

Od 14. ledna 2016 působí také organizační složka IZOTECHNIK v České republice. Sídlo má odštěpný závod na ulici Jurečkova 643/20 v Ostravě. Vedoucí odštěpného závodu je v obchodním rejstříku zapsán pan Robert Tadeusz Zdanowski. Předmětem činnosti odštěpného závodu je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Jinými slovy předmětem odštěpného závodu IZOTECHNIK je především:

- projektování potrubí;
- izolační projekty;
- svářečské služby;
- montážní práce ocelové konstrukce;
- reklamní a marketingové služby;
- zprostředkování velkoobchodu a velkoobchodu v zastoupení;
- služby profesionálních poradců;
- činnosti související se stavbami a úpravou krajiny.

¹⁷ Přepočteno kursem 1.1. 2018 - 6,114 PLN za 1 CZK

4.2 Vybrané účetní případy organizační složky

V této podkapitole se zaměříme na konkrétní účetní případy odštěpného závodu IZOTECHNIK. Jedná se pouze o vybrané účetní případy, a to z důvodu, aby byly zastoupeny všechny účtové třídy, které odštěpný závod používá. A také aby bylo možné si ukázat teoretickou aplikaci předchozích kapitol. Uvedené částky u jednotlivých účetních případů jsou fiktivní, a to z důvodu, aby bylo možno vyhodnotit výsledek hospodaření za sledované období odštěpného závodu. Částky jsou uvedeny v korunách českých. Za sledované období jsem si vybrala rok 2017, tedy účetnictví odštěpného závodu za druhý rok podnikání.

Nejprve musíme podotknout několik skutečností. Účetnictví odštěpného závodu se podle zákona o účetnictví vede v české měně. Účetním obdobím je kalendářní rok, což znamená, že účetní období začíná otevřením účetních knih 1. ledna 2017, pokračuje účtováním jednotlivých účetních případů a končí 31. prosince 2017 uzavřením účetních knih a sestavením účetní závěrky. Pro přepočty z cizích měn na českou měnu je používán denní kurs vyhlášený Českou národní bankou. Odštěpný závod zaměstnával v roce 2017 čtyři zaměstnance. Účetnictví odštěpného závodu IZOTECHNIK je vedeno v programovém účetním softwaru PREMIER a je zpracováváno externí účetní společností. Následující účetní případy jsou čerpány z Hlavní knihy a Deníku.

4.2.1 Otevírání účtů

Počátkem každého účetního období musíme nejprve otevřít účetní knihy. Toto otevření se provádí pomocí účtu 701 – Počáteční účet rozvázný. Účetní software PREMIER tyto operace provádí automaticky. V následující tabulce č. 4.1 můžeme vidět otevírání účtů v účetnictví odštěpného závodu.

Tab. 4.1 – účet 701 – Počáteční účet rozvázný

Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
Otevření účtu 211.100	5.045,00	211.100	701.100
Otevření účtu 221.100	12.973.739,09	221.100	701.100
Otevření účtu 221.200	-204,00	221.200	701.100
Otevření účtu 311.100	2.767.433,30	311.100	701.100
Otevření účtu 321.100	521.112,52	701.100	321.100
Otevření účtu 325.100	1.729,00	701.100	325.100
Otevření účtu 331.100	105.664,00	701.100	331.100
Otevření účtu 336.101	44.537,00	701.100	336.101
Otevření účtu 336.102	19.088,00	701.100	336.102
Otevření účtu 341.100	1.663.640,00	701.100	341.100
Otevření účtu 342.100	20.160,00	701.100	342.100
Otevření účtu 343.100	1.512,00	343.100	701.100
Otevření účtu 343.900	465.779,00	701.100	343.900
Otevření účtu 378.100	13.083.195,61	378.100	701.100
Otevření účtu 379.400	7.630.000,00	701.100	379.400

Vysvětlivky: 211.100 – Peněžní prostředky v pokladně; 221.100 – Peněžní prostředky na účtech (CZK); 221.200 – Peněžní prostředky na účtech (EUR), 311.100 – Pohledávky z obchodních vztahů; 321.100 – Závazky z obchodních vztahů; 325.100 – Ostatní závazky; 331.100 – Zaměstnanci; 336.101 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení; 336.102 – Zúčtování s institucemi zdravotního pojištění; 341.100 – Daň z příjmů; 342.100 – Ostatní přímé daně; 343.100 – DPH na vstupu; 343.900 – DPH zúčtovací; 378.100 – Jiné pohledávky; 379.400 – Jiné dluhy Vklad nad rámec; 381.100 – Náklady příštích období; 383.100 – Výdaje příštích období.

4.2.2 Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek

Odštěpný závod IZOTECHNIK nevlastní žádný dlouhodobý majetek nad 40.000,00 Kč, tak účty této účtové třídy jsou nulové.

Ve vnitropodnikové směrnici se uvádí, že za dlouhodobý hmotný majetek se považuje majetek s pořizovací cenou větší než 40.000,- Kč a s dobou použitelnosti delší než 1 rok. Drobný hmotný majetek v ceně pořízení od 20.000,- Kč do 40.000,- Kč je veden rozvažně jako dlouhodobý odepisovaný majetek. Za dlouhodobý nehmotný majetek je považován nehmotný majetek s pořizovací cenou větší než 60.000,- Kč a dobou použitelnosti delší než jeden rok. Majetek, který má hodnotu menší než 20.000,-Kč odštěpný závod účtuje na nákladové účty.

4.2.3 Účtová třída 1 – Zásoby

Jelikož odštěpný závod podniká prostřednictvím služeb, tak i účty účtové třídy 1 jsou nulové. Materiál potřebný k provozování služeb, účtuje závod přímo na nákladové účty.

4.2.4 Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky

Krátkodobý finanční majetek i peněžní prostředky se řadí mezi oběžná aktiva. Do této účetní třídy spadá účet 221.100 – Peněžní prostředky v pokladně. Tento účet slouží odštěpnému závodu k evidenci hotovosti. Zaznamenávají se zde především úhrady za služby, materiál, ubytování pracovníků. V tabulce 4.2 jsou uvedeny účetní případy týkající se peněžních prostředků v pokladně. Všechny částky musí být zaokrouhleny na celá čísla.

Tab. 4.2

Účetní doklad	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
VPD 1	Nákup technického vybavení	590,00	501.100	211.100
VPD 2	Překladačské služby	2.900,00	518.101	211.100
VPD 3	Ubytování	13.565,22	518.107	211.100
VPD 3	DPH 15%	2.034,78	343.100	211.100
VPD 4	Reprezentace	3.160,00	513.100	211.100
PPD 1	Vklad do pokladny	44.842,00	211.100	261.100
VPD 6	Cestovné	450,00	512.100	211.100

Vysvětlivky: 501.100 – Spotřeba materiálu; 512.100 – Cestovné; 518.101 – Ostatní služby – tlumočení; 518.107 – Ostatní služby – ubytování; 343.100 – DPH na vstupu; 513.100 – Náklady na reprezentaci; 261.100 – Peníze na cestě; VPD – výdajový pokladní doklad; PPD – příjmový pokladní doklad.

221 – Peněžní prostředky na účtech

Odštěpný závod IZOTECHNIK má několik bankovních účtů. Vede účet v české měně, eurech a ve zlotých u banky v České republice. Navíc si také vede bankovní účty u polské banky PKO Bank Polski. Polská banka taktéž vede závodu účty v CZK, EUR a PLN. Označení bankovních účtů v účetnictví je následující:

- 221.100 – peněžní prostředky na účtech (CZK),
- 221.200 – peněžní prostředky na účtech (EUR),
- 221.300 – peněžní prostředky na účtech (PLN),
- 221.400 – peněžní prostředky na účtech PKO (CZK),
- 221.500 – peněžní prostředky na účtech PKO (EUR),
- 221.600 – peněžní prostředky na účtech PKO (PLN).

Tab. 4.3

Účetní doklad	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
B2/1	Úhrada za svařovací služby	4.340.710,00	221-200	311.100
B2/2	Bankovní poplatky	1.530,41	568.100	221.200
B1/3	Platba PF – oprava vyzdívky	3.342.000,00	321.100	221.100
B1/4	Odvod OSSZ	47.446,00	336.101	221.100
B1/5	Odvod VZP	20.335,00	336.102	221.100
B1/6	Odvod – zálohová daň	22.020,00	342.100	221.100
B1/7	Odvod DPH	740.189,00	343.900	221.100
B2/8	Převod IZOTECHNIK (PL)	2.702.000,00	378.100	221.200
B2/8	Kursová ztráta	0,05	563.100	311.100
B1/9	Pronájem kontejnerů	15.113,86	321.100	221.100
B1/9	Kursový zisk	200,00	321.100	663.100
B3/10	Bankovní poplatky	203,23	568.100	221.300
B1/11	Platba PF za účetnictví	5.566,00	321.100	221.100
B3/12	Platba PF zpracování dokumentace	125.760,00	321.100	221.300
B3/12	Kursová ztráta	820,00	563.100	321.100
B4/13	Bankovní poplatky	50,00	568.100	221.400
B2/14	Převod peněz	261.100,00	261.100	221.200
B3/15	Převod peněz	161.590,00	221.300	261.100
B5/16	Převod peněz	261.200,00	221.500	261.100

Účetní doklad	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
B5/16	Kursový zisk	100,00	261.100	663.100
B6/17	Převod peněz	161.590,00	261.100	221.600
B1/18	Příjem za VF 2 – oprava potrubí	1.986.000,00	221.100	311.100
B1/19	Platba PF3 – montážní služby	550.359,84	321.100	221.100
B1/20	Platba za ubytování	2.700,00	325.100	221.100
B1/21	Odvod mezd	112.524,00	331.100	221.100
B1/22	Záloha na DPPO	416.000,00	341.100	221.100
B1/23	Úrok	175,16	221.100	668.100
B2/24	Úhrada VF1 – svařovací služby	2.568.125,00	221.200	311.100
B2/25	Úrok za vedení účtu	1,86	562.100	221.200
B6/26	Úhrada VF 3 – svařovací služby	200.000,00	221.600	311.100

Vysvětlivky: 568.100 – Ostatní finanční náklady; 563.100 – Kursové ztráty; 663.100 – Kursové zisky; 378.100 – Jiné pohledávky; PF – přijatá faktura; OSSZ – Okresní správa sociálního zabezpečení; VZP – Všeobecná zdravotní pojišťovna.

Pohyb peněžních prostředků na bankovních účtech odštěpného závodu je vedeno podobným způsobem jako klasické české korporaci. Jako specifičnost si můžeme všimnout první účetní operace v tabulce 4.3, konkrétně účtu 378.100. V praxi to znamená, že odštěpný závod část peněz, které měl na bankovním účtu vedeného v eurech odvedl svému zřizovateli, tedy polské společnosti.

261.100 – Peníze na cestě

V účtové třídě 2 nesmíme opomenout účet 261.100 – Peníze na cestě. Peníze na cestě slouží v našem případě k převodu peněz mezi jednotlivými bankovními účty, ať se jedná o bankovní účty vedené českou bankou, anebo bankovními účty vedené polskou bankou. Nesmíme také opomenout na kursově zisky (663.100) nebo kursově ztráty (563.100), které plynou z časového prodlení mezi jednotlivými bankovními účty. Jako příklad můžeme vidět v tabulce 4.3 u účetního případu B2/14 ve kterém proběhl úbytek peněžních prostředků v eurech a účetní případ B5/16, ve kterém proběhlo připsání peněz na bankovní účet vedený polskou bankou v eurech. Rozdíl mezi převodem peněz je několik dnů, a tím pádem vznikl, v našem případě kursový zisk, ve výši 100,- Kč.

4.2.5 Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy

Za nejběžnější zúčtovací vztahy se považují pohledávky z obchodních vztahů a závazky z obchodních vztahů. Jak již bylo uvedeno v úvodu, odštěpný závod IZOTECHNIK podniká prostřednictvím služeb, a proto bude pro nás důležitý zejména účet 311.100 – Pohledávky z obchodních vztahů.

311 – Pohledávky z obchodních vztahů

V následující tabulce 4.4 můžeme vidět, jaké účetní operace probíhají mezi odštěpným závodem a odběrateli. Jedná se zejména o vystavené faktury za poskytnutí služeb.

Tab. 4.4

Účetní doklad	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
VF 1	Svařovací služby	2.122.298,50	311.100	602.100
VF 1	DPH 21 %	445.826,50	311.100	343.200
B 2	Úhrada VF1	2.568.125,00	221.200	311.100
B 2	Kursová ztráta	0,05	563.100	311.100
VF 2	Oprava potrubí	1.986.000,00	311.100	602.100
VF 2	DPH 21 %	417.060,00	311.100	343.200

Vysvětlivky: 602.100 – Tržby z prodeje služeb; 343.200 – DPH na výstupu; 221.200 – Peněžní prostředky na účtech (EUR); 563.100 – Kursové ztráty; VF – vystavená faktura.

Jak můžeme vidět v tabulce 4.4 faktury jsou rozděleny na částku bez DPH neboli základ daně a samotnou daň z přidané hodnoty. Částku bez DPH odštěpný závod účtuje na výnosový účet, tedy na účet 602.100 – Tržby z prodeje služeb. Samotnou daň účtuje na účet DPH a odvádí tuto daň příslušnému finančnímu úřadu v přiznání k dani z přidané hodnoty.

321.100 – Závazky z obchodních vztahů

Tab. 4.5

Účetní doklad	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
PF 1	Právní služby	10.985,00	518.112	321.100
PF 1	DPH 21%	2.306,85	343.100	321.100
PF 2	Pronájem kontejnerů	355.899,00	518.108	321.100
PF 2	DPH 21%	74.738,79	343.100	321.100
PF 3	Montážní služby	512.133,60	518.102	321.100

Účetní doklad	Účetní případ	Částka	MD	D
PF 3	DPH 21%	38.226,24	343.100	321.100
B 1	Úhrada PF3 – montážní služby	550.359,84	321.100	221.100

Vysvětlivky: 518.102 – Ostatní služby – montážní služby; 518.108 – Ostatní služby – pronájem strojů s obsluhou; 518.112 – Ostatní služby – účetnictví, právní služby; 343.100 – DPH na vstupu; 221.100 – Peněžní prostředky na účtech (CZ); PF – přijatá faktura.

Závazky z obchodních vztahů účtuje odštěpný závod stejně jako klasická česká korporace, tedy dle české účetní legislativy. Odštěpný závod rozúčtovává částku bez DPH a samotnou částku DPH. Dále odštěpný závod rozlišuje jednotlivé nákladové účty dle dodávaných služeb. Aby odštěpný závod rozlišoval mezi přijatými fakturami a platbami platební kartou, zřídil si zvláštní účet 325.100 – Ostatní závazky.

325 – Ostatní závazky

Příklady účetních operací, které se účtují na zmiňovaný účet, jsou uvedeny v tabulce 4.6. Odštěpný závod platí platební kartou zejména drobné nákupy potřebného materiálu, ubytování zaměstnanců či nákup občerstvení.

Tab. 4.6

Účetní doklad	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
PK 1	Nákup materiálu – kotouče	3.718,80	501.101	325.100
PK 1	DPH 21%	781,20	343.100	325.100
PK 2	Ubytování	2.174,00	518.107	325.100
PK 2	DPH 15%	326,00	343.100	325.100
PK 2	Ubytování	165,29	518.107	325.100
PK 2	DPH 21%	34,71	343.100	325.100
B 1	Úhrada ubytování	2.700,00	325.100	221.100

Vysvětlivky: 501.101 – Spotřeba materiálu – technické vybavení; 323.100 – Ostatní závazky; 343.100 – DPH na vstupu; 518.107 – Ostatní služby – ubytování; 221.100 – Peněžní prostředky na účtech; PK – platby kartou; B – bankovní výpis.

Jak můžeme vidět v tabulce 4.6, služby za ubytování mají dvě sazby DPH. V tomto případě je nutnost rozúčtovat každou sazbu DPH zvlášť, neboť v přiznání k DPH budou jednotlivé částky DPH na odlišných řádcích.

33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

Jelikož odštěpný závod zaměstnává zaměstnance v České republice, používal také účty účtové skupiny 33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi. Odštěpný závod zaměstnává čtyři zaměstnance, za které také platí sociální a zdravotní pojištění. Následující účetní operace jsou uvedeny v tabulce 4.7, které se týkají zúčtování se zaměstnanci, respektive výpočet hrubé mzdy za měsíc březen 2017.

Tab. 4.7

Účetní doklad	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
IMZ/3	Hrubá mzda 3/2017	151.345,00	521.100	331.100
IMZ/3	Sociální zabezpečení 25%	37.837,00	524.100	336.101
IMZ/3	Sociální zabezpečení 6,5%	9.839,00	331.100	336.101
IMZ/3	Zdravotní pojištění 9%	13.622,00	524.200	336.102
IMZ/3	Zdravotní pojištění 4,5%	6.812,00	331.100	336.102
IMZ/3	Zálohová daň	22.170,00	331.100	342.100
B 1	Odvod sociálního zabezpečení	47.676,00	336.101	221.100
B 1	Odvod zdravotního pojištění	20.434,00	336.102	221.100
B 1	Odvod zálohové daně	22.170,00	342.100	221.100
B 1	Odvod mezd	112.524,00	331.100	221.100

Vysvětlivky: 521.100 – Mzdové náklady; 331.100 – Zaměstnanci; 524.100 – Zákonné sociální pojištění; 524.200 – Zdravotní pojištění; 336.101 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení; 336.102 – Zúčtování s institucemi zdravotního pojištění; 221.100 – Peněžní prostředky na účtech (CZK); IMZ – interní mzdový záznam; B1 – Bankovní výpis (CZK).

Dle platné české legislativy, zaměstnavatel má povinnost odvádět částku určenou na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení za společnost i za samotného zaměstnance. V tomto případě odštěpný závod odvádí částku na zdravotní pojištění na účet Všeobecné zdravotní pojišťovny a částku na sociální zabezpečení na účet Okresní správy sociálního zabezpečení. Zálohovou daň odvádí odštěpný závod na účet Správce daně, v tomto případě Finančnímu úřadu v Ostravě. Dále odštěpný závod nemá žádné dluhy ani pohledávky za zaměstnanci.

343 – Daň z přidané hodnoty

Dalším zúčtovacím vztahem je zúčtování daní a dotací. V tomto případě se zejména jedná o účetní případy, které se týkají daně z příjmů, daně z přidané hodnoty. Pro účtování o DPH odštěpný závod zavedl následující účty:

- 343.100 – DPH na vstupu,
- 343.200 – DPH na výstupu,
- 343.900 – DPH zúčtovací.

Tab. 4.8

Účetní doklad	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
VF 1	Svařovací služby DPH 21 %	445.826,50	311.100	343.200
VF 2	Oprava potrubí DPH 21 %	417.060,00	311.100	343.200
PF 1	Právní služby DPH 21%	2.306,85	343.100	321.100
PF 2	Pronájem kontejnerů DPH 21%	74.738,79	343.100	321.100
PF 3	Montážní služby DPH 21%	38.226,24	343.100	321.100
PK 1	Nákup materiálu DPH 21%	781,20	343.100	325.100
PK 2	Ubytování DPH 15%	326,00	343.100	325.100
PK 2	Ubytování DPH 21%	34,71	343.100	325.100
VPD 3	Ubytování DPH 15%	2.034,78	343.100	211.100
INT 1	DPH vstup	118.448,57	343.900	343.100
INT 1	Zaokrouhlení	0,43	343.900	668.100
INT 2	DPH výstup	862.886,50	343.200	343.900
INT 2	Zaokrouhlení	0,50	568.100	343.900
B 1	Odvod DPH	744.438,00	343.900	221.100

Vysvětlivky: 343.100 - DPH na vstupu; 343.200 – DPH na výstupu; 343.900 – DPH zúčtovací; 311.100 – Pohledávky z obchodních vztahů; 321.100 – Závazky z obchodních vztahů; 325.100 – Ostatní závazky; 668.100 – Ostatní finanční výnosy; 568.100 – Ostatní finanční náklady; 221.100 – Peněžní prostředky na účtech (CZK); VF – vydaná faktura; PF – přijatá faktura; PK – platba kartou; INT – interní doklad; B1 – Bankovní účet (CZK).

V tabulce 4.8 se na účet 343.100 – DPH na vstupu se připisuje částka DPH, která je na vstupu, tedy částka na faktuře vystavené. Naopak na účet 343.200 – DPH na výstupu se připisuje částka, která se uvádí na přijaté faktuře, jinými slovy na dodavatelské faktuře. Účet 343.900 – DPH zúčtovací slouží zejména pro zúčtování DPH, tedy pro výpočet vlastní daně či nadměrného odpočtu. V tomto případě musí odštěpný závod zaplatit na účet Správce daně vlastní daň, která se uvádí v daňovém přiznání k DPH.

V přiznání k DPH¹⁸ se poskytnuté služby uvádějí na řádku č. 1 v přiznání k DPH v částkách – základ daně činí 4.108.299,00 Kč, daň z přidané hodnoty činí 862.887,00 Kč. Přijaté služby se sazbou 21 % se v přiznání k DPH uvádějí na řádku č. 40 a to ve výši základu daně 882.737,00 Kč a daň 116.053,00 Kč. Přijaté služby se sazbou 15 %, v našem případě ubytování, se uvádí do samostatného řádku č. 41 ve výši základu daně 15.905,00 Kč a daň činí 2.396,00 Kč. Vlastní daňová povinnost se v přiznání k dani z přidané hodnoty uvádí v řádku č. 64 ve výši 744.437,00 Kč.

341 – Daň z příjmů

Prostřednictvím účtu 341.100 – Daň z příjmů se zachycuje stav zaplacené či nezaplacené daně z příjmů právnických osob. V tomto případě za rok 2016 byla odštěpnému závodu vyměřená daň ve výši 1.663.640,00 Kč, a tím pádem z toho vzniká povinnost platit zálohy na daň ve čtyřech splátkách, dle § 38a odst. 4 jako 25% z poslední známé daňové povinnosti, a to k 15. dni třetího, šestého, devátého a dvanáctého měsíce. V tabulce 4.9 je uvedeno účtování daně z příjmů právnických osob, a také účtování daně z příjmů fyzických osob, tedy za zaměstnance.

Tab. 4.9

Účetní doklad	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
B 1	Záloha na DPPO	416.000,00	341.100	221.100
B 1	Záloha na DPPO	416.000,00	341.100	221.100
B 1	Záloha na DPPO	416.000,00	341.100	221.100
B 1	Záloha na DPPO	416.000,00	341.100	221.100
B 1	Zálohová daň (DPFO)	22.170,00	342.100	221.100
INT 3	Vyměřená daň (DPPO) za 2017	637.450,00	591.100	341.100

Vysvětlivky: 341.100 – Daň z příjmů; 342.100 – Ostatní přímé daně; 591.100 – Daň z příjmů – splatná; 221.100 – Peněžní prostředky na účtech; B1 – bankovní výpis (CZK); INT – interní doklad; DPPO – Daň z příjmů právnických osob; DPFO – daň z příjmů fyzických osob.

Jak již můžeme vidět z tabulky 4.9 zálohy jsou zaplacené vyšší, než je samotná daň z příjmů právnických osob za rok 2016, respektive o 360,00 Kč. Tím pádem vyměřenou daň z příjmů právnických osob pro rok 2017 zaplatí o 360,00 Kč méně.

¹⁸ Přiznání k dani z přidané hodnoty - číslo tiskopisu 25 5401 MFin 5401 – vzor č. 20

379 – Jiné dluhy

Další v pořadí jsou účty skupiny 37 – Jiné pohledávky a závazky. Pro tuto problematiku pro nás bude důležitý účet 379 – Jiné dluhy a jeho analytika. Tento účet používá pro převoz mezi mateřskou společností a odštěpným závodem, převod peněžních prostředků mezi zřizovatelskou společností a odštěpným závodem a další. Pro tento účet si odštěpný závod vyčlenil následující analytické účty:

- 379.100 – Jiné dluhy,
- 379.200 – Jiné dluhy – převoz materiálu,
- 379.300 – Jiné dluhy – přefakturace,
- 379.400 – Jiné dluhy – vklad nad rámec.

Pro přehlednost slouží následující tabulka 4.10, ve které jsou znázorněny účetní operace týkající se účtování mezi mateřskou společností a odštěpným závodem.

Tab. 4.10

Účetní doklad	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
INT 4	Vnitropodnikový převoz	2.980,00	501.104	379.200
INT 5	Přefakturace (hrubé mzdy)	172.956,27	521.100	379.300
INT 6	Odvod ZUS (PL)	35.992,13	524.300	379.300
INT 7	Přefakturace cestovného	162.257,51	512.100	379.300
INT 8	Přefakturace (pojištění)	7.304,37	548.101	379.300
B 5	Převod IZOTECHNIK (PL)	3.000.000,00	379.100	221.100
INT 9	Vnitropodnikový převoz	4.567,00	501.104	379.200
INT 10	Přeúčtování vnitropodnikového převozu (31.12.2017)	7.547,00	379.200	378.100
INT 11	Přeúčtování přefakturace (31.12.2017)	378.510,28	379.300	378.100
INT 12	Převod hospodářského výsledku (31.12.2017)	2.764.926,00	431.100	378.100

Vysvětlivky: 501.104 – Spotřeba materiálu – převoz z Polska; 521.100 – Mzdové náklady; 524.300 – Odvody ZUS – Polsko; 512.100 – Cestovné; 548.101 – Ostatní provozní náklady – pojištění; 378.100 – Jiné pohledávky; 379.100 – Jiné dluhy; 379.200 – Jiné dluhy – převoz materiálu; 379.300 – Jiné dluhy – přefakturace; 221.100 – Peněžní prostředky na účtech (CZK); INT – Interní doklad; B – bankovní výpis; ZUS – Zdravotní a sociální pojištění placené v Polsku; PL – Polsko.

Jak můžeme vidět, účetní operace, které probíhají mezi odštěpným závodem a mateřskou společností se provádějí pomocí účtu 379 a analytických účtů. Pomocí analytického účtu 379.200 – Jiné dluhy – prevoz materiálu se účtují prevozy materiálu od mateřské společnosti z Polska do odštěpného závodu v České republice. Analytický účet 379.300 – Jiné dluhy – přefakturace se používá k přefakturování hrubých mezd, zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení, které za odštěpný závod odvede, popřípadě to za něj zaplatí mateřská společnost v Polsku za polské pracovníky. Zajímavostí je převod výsledku hospodaření na konci účetního období. Zaúčtuje se jako klasický dluh, v tomto případě na stranu Má dáti bude 431.100 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím období a na straně Dal účet 378.100 – Jiné pohledávky. Na konci účetního období musíme provést několik závěrečných účetních operací. K tomu opět použijeme účet 378.100 – Jiné pohledávky a budeme postupovat podobně, jako tomu bylo u výsledku hospodaření.

V tomto případě se výsledek hospodaření nepovažuje za klasický, tedy výsledek hospodaření samotného odštěpného závodu, ale výsledek hospodaření odštěpného závodu je součástí výsledku hospodaření celé korporace.

4.2.6 Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

Účtovou třídu 4 odštěpný závod nepoužívá, neboť nemá vlastní právní subjektivitu. V tomto případě se pro účtování výsledku hospodaření či vlastního kapitálu používá odštěpný závod účet 378 – Jiné dluhy a jeho analytické účty.

4.2.7 Účtová třída 5 – Náklady

Do této účtové třídy spadají všechny náklady odštěpného závodu. Odštěpný závod používá zejména nákladové účty 501 – Spotřeba materiálu a analytika tohoto účtu, dále nákladový účet cestovního, náklady na reprezentaci a ostatní služby. Nákladový účet 518 – Ostatní služby a analytika tohoto účtu je velmi podrobná, jak můžeme vidět v tabulce 4.11. Dále se v této účtové třídě nacházejí také účet mzdových nákladů, účty odvodů zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení v České republice i v Polsku. Odštěpný závod také používá účty účtové skupiny 54 i 56. Musíme také podotknout, že nákladový účet 501 – Spotřeba materiálu má také analytický účet 501.999 – Spotřeba materiálu – nedaňové, tudíž na tento účet se účtují náklady, které neovlivňují základ daně právnických osob. Obdobně odštěpný závod používá analytický účet 518.999 – Ostatní služby nedaňové.

501 – Spotřeba materiálu

Tab. 4.11

Účetní doklad	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
VPD 1	Nákup technického vybavení	590,00	501.101	211.100
PK 1	Nákup materiálu – kotouče	3.718,80	501.101	325.100
INT 7	Vnitropodnikový převoz	2.980,00	501.104	379.200
PK 3	Vodné	275,49	501.103	325.100

Vysvětlivky: 501.101 – Spotřeba materiálu – technické vybavení; 501.103 – Spotřeba materiálu – voda; 501.104 – Spotřeba materiálu – převoz do Polska; 211.100 – Peněžní prostředky v pokladně; 325.100 – Ostatní pohledávky; 379.200 – Jiné dluhy – převoz materiálu; VPD – výdajový pokladní doklad; PK – platba kartou; INT – interní doklad.

51 – Služby

Do této skupiny spadá zejména cestovné zaměstnanců, občerstvení neboli náklady na reprezentaci a ostatní služby, které jsou analyticky rozčleněné. V tabulce 4.12 můžeme vidět účetní operace, které probíhaly v odštěpném závodě týkající se skupiny účtů 51. Do této skupiny by měly patřit i náklady na ubytování, ovšem tato účetní jednotka si zvolila, že ubytování bude účtovat na nákladový účet s analytikou 518.107 – Ostatní služby – ubytování. Musíme ještě podotknout, že účet 513.100 je daňově neuznatelný. Jinak se tyto účetní operace nijak neliší od účtování českých společností.

Tab. 4.12

Účetní doklad	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
VPD 4	Reprezentace	3.160,00	513.100	211.100
VPD 6	Cestovné	450,00	512.100	211.100

Vysvětlivky: 513.100 – Náklady na reprezentaci; 512.100 – Cestovné; 211.100 – Peněžní prostředky v pokladně; VPD – výdajový pokladní doklad.

518 – Ostatní služby

Tab. 4.13

Účetní doklad	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
VPD 2	Překladačské služby	2.900,00	518.101	211.100
VPD 3	Ubytování	13.565,22	518.107	221.100
PF 1	Právní služby	10.985,00	518.112	321.100

Účetní doklad	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
PF 2	Pronájem kontejnerů	355.899,00	518.109	321.100
PF 3	Montážní služby	512.133,60	518.102	321.100
PF 4	Nájem majetku	18.451,50	518.109	321.100
PF 5	Práce na plynových zařízeních	15.000,00	518.114	321.100
PF 6	Oprava vyzdívky	208.345,00	518.111	321.100

Vysvětlivky: 518.101 – Ostatní služby – tlumočení; 518.102 – Ostatní služby – montážní služby; 518.107 – Ostatní služby – ubytování; 518.109 – Ostatní služby – pronájem kontejnerů; 518.111 – Ostatní služby – izolační práce; 518.114 – Ostatní služby – práce na plynových zařízeních; 211.100 – Peněžní prostředky v pokladně; 321.100 – Závazky z obchodních vztahů; VPD – výdajový pokladní doklad; PF – přijatá faktura.

Jak můžeme z tabulky 4.13 vyčíst, účet 518 – Ostatní služby je analyticky rozčleněn. Na každou přijatou službu odštěpného závodu má vyčleněnu analytiku. V tabulce 4.13 nejsou uvedeny všechny analytické účty nákladového účtu 518. V účetnictví odštěpného závodu je vhodně použita analytika, odštěpný závod může tak sledovat, jak velké jsou náklady za jednotlivé přijaté služby.

52 – Osobní náklady

Osobní náklady zahrnují náklady odštěpného závodu na hrubou mzdu zaměstnanců, odvody zdravotního pojištění, sociálního zabezpečení a také odvody sociálního a zdravotního pojištění za zaměstnance pojištěné v Polsku, tedy odvody ZUS¹⁹. Odvody ZUS se tedy odvádějí buď přímo z bankovního účtu odštěpného závodu vedeného v polské měně (221.300 – Peněžní prostředky na bankovních účtech (PLN)). Druhá možnost je na základě přeúčtování nákladů na mateřskou společnost, která zároveň provede odvody ZUS v příslušné částce na příslušný bankovní účet v Polsku. V každém případě, se pro účtování ZUS používá účet 378.100 – Jiné dluhy. V tabulce 4.14 můžeme vidět názorný případ mzdových nákladů odštěpného závodu za konkrétní měsíc.

¹⁹ ZUS - Zakład ubezpieczeń społecznych

Tab. 4.14

Účetní doklad	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
IMZ/3	Hrubá mzda 3/2017	151.345,00	521.100	331.100
IMZ/3	Sociální zabezpečení 25%	37.837,00	524.100	336.101
IMZ/3	Zdravotní pojištění 9%	13.622,00	524.200	336.102
IMZ/3	ZUS	15.460,00	524.300	378.100

Vysvětlivky: 331.100 – Zaměstnanci; 336.101 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení; 336.102 – Zúčtování s institucemi zdravotního pojištění; 378.100 – Jiné dluhy; 521.100 – Mzdové náklady; 524.100 – Zákonné sociální pojištění; 524.200 – Zdravotní pojištění; 524.300 – Odvody ZUS Polsko; IMZ – interní mzdový záznam.

54 – Jiné provozní náklady

Účtovou skupinu 54 – Jiné provozní náklady odštěpný závod používá pro účtování pojištění, které se odvádí do Polska. Jedná se o pojištění zaměstnanců, kteří mají trvalý pobyt na území Polska, tedy toto odváděné pojištění se řídí dle polské legislativy. Povinnost odštěpného závodu je pouze přefakturace tohoto pojištění na zřizovatelskou společnost. Tato operace je podobná přefakturaci odvodů ZUS. V tabulce 4.15 vidíme, že kromě odvodů pojištění do Polska, používá odštěpný závod tuto účetní skupinu k účtování pokut a penále.

Tab. 4.15

Účetní doklad	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
IMZ	Zákonné pojištění – PL	1.984,00	548.101	379.300
INT 9	Penále na sociální pojištění	590,00	545.100	336.101

Vysvětlivky: 548.100 – Ostatní provozní náklady – pojištění; 545.100 – Ostatní pokuty a penále; 336.101 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení 379.300 – Jiné dluhy – přefakturace; IMZ – interní mzdový záznam; INT – interní doklad, PL – Polsko.

56 – Finanční náklady

Ze skupiny finančních nákladů odštěpný závod používá účet 562.100 – Úroky, 563.100 – Kursové ztráty a účet 568.100 – Ostatní finanční náklady. Na účet Úroků účtuje odštěpný závod v případech, kdy si banka účtuje úroky z bankovních účtů. Tento účet je daňově uznatelný.

Na účet Kursových ztrát účtuje odštěpný závod tehdy, kdy odběratel zaplatil za službu odštěpnému závodu menší částkou, než jaká byla v den vystavení faktury, a to v důsledku jiného kursu dle ČNB.

Jako příklad můžeme být situace, kdy odštěpný závod vystavil dne 5. června 2017 fakturu za poskytnuté služby ve výši 2.500,00 EUR, kurs dle ČNB dne 5. června 2017 je 26,325 Kč /EUR. Tedy dne 5. června 2017 odštěpný závod vystavil fakturu v hodnotě 65.812,50 Kč. Faktura je splatná do 30 dní od vystavení dle podmínek odštěpného závodu. Odběratel zaplatil fakturu dne 29. června 2017. Kurs dle ČNB dne 29. června 2017 je 26,285 Kč/EUR. Po přepočtu na českou měnu, odběratel zaplatil za fakturu 65.712,50 Kč. Odštěpnému závodu tedy vznikla kursová ztráta ve výši 100,00 Kč. K zaúčtování této kursové ztráty se používá účet Kursových ztrát, a to na straně Má dáti 563.100 – Kursová ztráta a na straně Dal 311.100 – Pohledávky z obchodních vztahů.

Na účet ostatních finančních nákladů odštěpný závod účtuje bankovní poplatky nejčastěji za vedení účtů nebo za provedenou bankovní transakci tuzemskou či zahraniční. V tabulce 4.16 jsou uvedeny příklady účtování finančních nákladů odštěpného závodu. Toto účtování je účtováno stejným způsobem, jako kdyby o těchto operacích účtovala česká korporace.

Tab. 4.16

Účetní doklad	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
B 3/10	Bankovní poplatky	203,23	568.100	221.300
B 3/12	Kursová ztráta	820,00	563.100	321.100
B 2	Úrok za vedení účtu	1,89	562.100	221.200
INT 2	Zaokrouhlení (DPH)	0,50	568.100	343.900

Vysvětlivky: 568.100 – Ostatní finanční náklady; 563.100 – Kursová ztráta; 562.100 – Úroky; 221.300 – Peněžní prostředky na účtech (PLN); 221.200 – Peněžní prostředky na účtech (EUR); 321.100 – Závazky z obchodních vztahů; B – bankovní výpis.

591 – Daň z příjmů – splatná

Jako poslední z nákladových účtů je účet 591 – Daň z příjmů – splatná. O dani z příjmů se účtuje pouze na konci účetního období, v našem případě 31. prosince 2017. V tabulce 4.17 vidíme výpočet daně z příjmů právnických osob. Vypočtená daň z příjmů se zaúčtuje na straně Má dáti na účet 591.100 – Daň z příjmů – splatná oproti účtu na straně Dal 341.100 – Daň z příjmů.

Tab. 4.17 – Výpočet daně z příjmů právnických osob (Kč)

	Výsledek hospodaření	3.414.156,00
+	513 – Náklady na reprezentaci	3.160,00
+	545 – Ostatní pokuty a penále	590,00
=	Základ daně	3.417.906,00
–	Ztráta minulých let	0,00
–	Odpočet na podporu výzkumu a vývoje	0,00
–	Bezúplatné plnění	0,00
=	Upravený základ daně	3.417.906,00
≡	Zaokrouhlený základ daně	3.417.000,00
	Daň 19 %	649.230,00
–	Sleva na dani	0,00
=	Daňová povinnost	649.230,00

Zdroj: vlastní zpracování a úprava

Jelikož odštěpný závod nemá žádný dlouhodobý majetek, tak se neuplatňují odpisy. Odštěpný závod také nemá žádnou ztrátu minulých let ani bezúplatné plnění tudíž neuplatňuje ve výpočtu daně z příjmů právnických osob.

4.2.8 Účtová třída 6 – Výnosy

Pokud se jedná o odštěpný závod, který podniká prostřednictvím služeb, tak z toho vyplývá že výnosy odštěpného závodu budou především spadat na účet 602 – Tržby z prodeje služeb. Další výnosové účty, které odštěpný závod používá, jsou obdobné jako u nákladů.

602 – Tržby z prodeje služeb

Jak je výše uvedeno, odštěpný závod podniká především v oblastech projektování potrubí, izolační projekty či montážní práce a další. Pro větší přehlednost se odštěpný závod rozhodl pro analytiku účtu 602 – Tržby z prodeje služeb, a to následovně:

- 602.100 – Tržby z prodeje služeb,
- 602.101 – Tržby z prodeje služeb – ABC s.r.o.,
- 602.102 – Tržby z prodeje služeb – LML a.s.,
- 602.103 – Tržby z prodeje služeb – XYZ, s.r.o.

Z výše uvedeného rozdělení účtu 602 – Tržby z prodeje služeb můžeme usoudit, že se odštěpný závod rozhodl pro analytiku svých největších odběratelů. Výsledky z tohoto rozdělení se mohou také použít k podnikovým analýzám. V tabulce 4.18 jsou uvedeny účetní případy, které jsou názorným příkladem účtování analytického účtu 602 – Tržby z prodeje služeb.

Tab. 4.18

Účetní doklad	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
VF 1	Svařovací služby	2.122.298,50	311.100	602.100
VF 2	Oprava potrubí	1.986.000,00	311.100	602.100
VF 3	Montážní služby – ABC, s.r.o.	575.699,00	311.100	602.103
VF 4	Zpracování izolačního projektu – LML a.s.	100.000,00	311.100	602.102

Vysvětlivky: 311.100 – Pohledávky z obchodních vztahů; 602.100 – Tržby z prodeje služeb; 602.102 – Tržby z prodeje služeb – LML a.s.; 602.103 – Tržby z prodeje služeb – XYZ, s.r.o.; VF – vystavená faktura.

66 – Finanční výnosy

Finanční výnosy odštěpného podniku představují především výnosové úroky, kursové zisky a ostatní finanční výnosy. Výnosové úroky plynou za vedení bankovního účtu. Kursový zisk vzniká obdobně jako kursová ztráta s tím rozdílem, že se na stranu Má dáti účtuje 311.100 – Pohledávky z obchodních vztahů a na stranu Dal se dává výnosový účet 663.100 – Kursový zisk. V tabulce 4.19 je názorně představeno účtování finančních výnosů odštěpného závodu.

Tab. 4.19

Účetní doklad	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
B1/9	Kursový zisk	200,00	321.100	663.100
B5/16	Kursový zisk	100,00	261.100	663.100
B 9	Úrok	175,16	221.100	662.100
INT 1	Zaokrouhlení	0,21	343.900	668.100

Vysvětlivky: 221.100 – Peněžní prostředky na účtech (CZK); 261.100 – Peníze na cestě; 321.100 – Závazky z obchodních vztahů; 343.900 – DPH zúčtovací; 662.100 – Úroky; 663.100 – Kursové zisky; 668.100 – Ostatní finanční výnosy B – bankovní výpis; INT – interní doklad.

4.2.9 Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty

O závěrkových operacích se účtuje na konci účetního období, v našem případě konec účetního období je 31. prosince 2017. K uzavření rozvahových účtů se používá účet 702 – Konečný účet rozvažný a k uzavření nákladových a výnosových účtů se účtuje na účet 710 – Účet zisku a ztrát. V tabulce 4.20 můžeme vidět uzavírání účtů, které jsou uvedeny v předchozích podkapitolách.

Tab. 4.20 – účet 702 – Konečný účet rozvažný

Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
Uzavření účtu 211.100	27.187,00	702.100	211.100
Uzavření účtu 221.100	6.795.485,16	702.100	221.100
Uzavření účtu 221.200	3.944.202,70	702.100	221.200
Uzavření účtu 221.300	35.626,77	702.100	221.300
Uzavření účtu 221.400	-50,00	702.100	221.400
Uzavření účtu 221.500	261.200,00	702.100	221.500
Uzavření účtu 221.600	38.410,00	702.100	221.600
Uzavření účtu 311.100	5.170.493,25	702.100	311.100
Uzavření účtu 321.100	965.041,56	321.100	702.100
Uzavření účtu 325.100	3.281,20	325.100	702.100
Uzavření účtu 331.100	115.503,00	331.100	702.100
Uzavření účtu 336.101	44.537,00	336.101	702.100
Uzavření účtu 336.102	19.088,00	336.102	702.100
Uzavření účtu 341.100	649.230,00	341.100	702.100
Uzavření účtu 342.100	20.512,00	342.100	702.100
Uzavření účtu 343.900	345.289,00	343.900	702.100
Uzavření účtu 378.100	10.678.234,00	702.100	378.100
Uzavření účtu 379.400	8.654.100,00	379.400	702.100

V následující tabulce 4.21 – Výkazu zisku a ztráty můžeme vidět výsledek hospodaření odštěpného závodu. Musíme však podotknout, že částky jsou pouze fiktivní a slouží pouze jako názorný příklad účtování.

Tab. 4.21 – účet 710 – Účet zisků a ztrát

Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
Účet 501.101	4.308,80	710.100	501.101
Účet 501.103	279,49	710.100	501.103
Účet 501.104	2.980,00	710.100	501.104
Účet 512.100	450,00	710.100	512.100
Účet 513.100	3.160,00	710.100	513.100
Účet 518.101	2.900,00	710.100	518.101
Účet 518.102	512.133,60	710.100	518.102
Účet 518.107	13.565,22	710.100	518.107
Účet 518.109	374.350,00	710.100	518.109
Účet 518.111	208.345,00	710.100	518.111
Účet 518.112	10.985,00	710.100	518.112
Účet 521.100	151.345,00	710.100	521.100
Účet 524.101	37.837,00	710.100	524.101
Účet 524.102	13.622,00	710.100	524.102
Účet 524.103	15.460,00	710.100	524.103
Účet 548.101	1.984,00	710.100	548.101
Účet 545.100	590,00	710.100	545.100
Účet 562.100	1,89	710.100	562.100
Účet 563.100	820,00	710.100	563.100
Účet 568.100	203,73	710.100	568.100
Účet 602.100	4.108.298,50	602.100	710.100
Účet 602.102	100.000,00	602.102	710.100
Účet 602.103	575.699,00	602.103	710.100
Účet 662.100	175,16	662.100	710.100
Účet 663.100	300,00	663.100	710.100
Účet 668.100	0,21	668.100	710.100

4.3 Shrnutí účtování konkrétního odštěpného závodu

V předchozí podkapitole jsme se věnovali účtování odštěpného závodu IZOTECHNIK. V této ukázce účtování odštěpného závodu dosahuje výsledku hospodaření ve formě zisku, tudíž můžeme usoudit, že existence odštěpného závodu v České republice se zahraniční právnické osobě jeví jako výhodná.

Dále poukážeme na to, že byl použit pouze jeden účet účtové třídy 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky, a to účet 431 – Hospodářský výsledek ve schvalovacím řízení, ale ten byl vzápětí přeúčtován na účet 378.100 – Jiné dluhy, což znamená, že výsledek hospodaření byl přeúčtován mateřské společnosti. Z toho vyplývá, že výsledek hospodaření je součástí výsledku hospodaření celé společnosti. Také je z účtování zřejmé, že odštěpný závod netvoří žádné rezervy ani nemá dlouhodobé závazky. Rezervy na majetek tvoří mateřská společnost, která také o nich sama účtuje v Polsku.

Z výše uvedeného je také zajímavá přefakturace nákladů na mateřskou společnost. Jelikož odštěpný závod podniká v oblasti služeb, tak část nákladů je přefakturována na zřizovatelskou společnost opět pomocí účtu 379.300 – Jiné dluhy – přefakturace. Odštěpný závod mimo služeb také přefakturovává vnitropodnikovou přepravu. Tím se rozumí přeprava mezi odštěpným závodem a zřizovatelskou společností.

Dále je také zřejmé, že odštěpný závod zaměstnává zaměstnance a platí za ně zdravotní pojištění a sociální zabezpečení jak v České republice, tak i v Polsku. Pojistné na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení placené v Polsku odštěpný závod přeúčtovává také na mateřskou společnost a ta to musí odvést institucím zdravotního pojištění a sociálního zabezpečení v Polsku.

Hlavní výhoda umístění odštěpného závodu v České republice je lepší komunikace s českými zákazníky, snadnější dostupnost k provádění montážních, izolačních a dalších činností na území České republiky. Pokud by nebyl v České republice zřízen odštěpný závod a mateřská společnost by provozovala tyto činnosti z Polska, byla by cena za odvedené služby vyšší. Odštěpný závod dosahoval v roce 2017 zisku, čímž můžeme usoudit, že umístění odštěpného závodu právě v České republice se vyplácí.

4.4 Další možnosti účtování

Jak jsme mohli v předchozích podkapitolách vidět, odštěpný závod IZOTECHNIK používá k přefakturaci či k přeúčtování nákladů a výsledku hospodaření na mateřskou společnost sídlící v Polsku účet 378 – Jiné dluhy a jeho analytické účty. Z výše uvedeného můžeme usoudit, že zahraniční právnická osoba a odštěpný závod používají metodu účetnictví pomocí analytických účtů.

Další možnost účtování mezi odštěpným závodem a zřizovatelskou společností je použití účtu 395 – Vnitřní zúčtování. K tomuto účtu je vhodné si zřídit analytické účty, jako příklad mohou uvést toto analytické členění:

- 395.100 – Vnitřní zúčtování – vklad mateřské společnosti,
- 395.200 – Vnitřní zúčtování – přefakturační,
- 395.300 – Vnitřní zúčtování – převoz materiálu,
- 395.400 – Vnitřní zúčtování – ostatní.

Přičemž účet 395.100 – Vnitřní zúčtování – vklad mateřské společnosti použije odštěpný závod v případě peněžitého vkladu do odštěpného závodu od mateřské společnosti. Tento účet se také použije v případě nepeněžitého vkladu mateřské společnosti do odštěpného závodu, jinými slovy, pokud mateřská společnost vloží do odštěpného závodu majetek nad 40.000,00 Kč. Tento účet je obdoba účtu 411- Základní kapitál, který se používá u klasické české korporace. Účet 395.200 – Vnitřní zúčtování – přefakturační se použije v případech, kdy odštěpný závod přefakturuje náklady na mateřskou společnost. Na účet 395.300 – Vnitřní zúčtování – převoz materiálu se bude účtovat v případě, kdy odštěpný závod přefakturovává na zřizovatelskou společnost převoz materiálu z Polska. Jako příklad použití účtu 395.400 – Vnitřní zúčtování – ostatní můžeme uvést přefakturaci výsledku hospodaření odštěpného závodu na zřizovatelskou společnost na konci účetního období. Každopádně musíme uvést, že na účtech vnitřního zúčtování musí být na konci účetního období nulový zůstatek.

Jako další možnost účtování mezi odštěpným závodem a mateřskou společností je pomocí vnitropodnikových účtů. Pro vnitropodnikové účtování se v účtovém rozvrhu používá účtová třída 8. a 9. V praxi to znamená, že je proveden podvojný zápis – účetní zápis u mateřské společnosti v Polsku a současně účetní zápis u odštěpného závodu. Odštěpný závod tak používá

vnitropodnikové účty. Vnitropodnikové účty si účetní jednotka musí sestavit sama. Jako názornou ukázkou můžeme uvést tyto účty vnitropodnikového účetnictví:

- 899 – Spojovací účet k nákladům,
- 801 – Mzdové náklady odštěpného závodu,
- 802 – Spotřeba materiálu odštěpného závodu,
- 803 – Ostatní služby odštěpného závodu.
- 999 – Spojovací účet k výnosům,
- 901 – Tržby z prodeje služeb.

Jak už bylo výše řečeno, vnitropodnikové účty si tvoří účetní jednotka sama, může tedy použít jakékoliv označení účtů či jakoukoliv analytiku k jednotlivým účtům. V následující tabulce 4.22 a tabulce 4.23 můžeme vidět příklad účetních operací účtovaných pomocí vnitropodnikových účtů u odštěpného závodu a účtování u mateřské společnosti.

Tab. 4.22 - Účtování odštěpného závodu pomocí vnitropodnikových účtů

Účetní doklad	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
IMZ	Hrubá mzda zaměstnanců	151.345,00	801	899
VF 1	Svařovací služby	2.122.298,50	999	901
PF 3	Montážní služby	512.133,60	803	899

Vysvětlivky: IMZ – interní mzdový záznam; VF – vystavená faktura; PF – přijatá faktura.

Tab. 4.23 – Účtování u mateřské společnosti

Účetní doklad	Účetní případ	Částka (Kč)	MD	D
IMZ	Hrubá mzda zaměstnanců	151.345,00	521	331
VF 1	Svařovací služby	2.122.298,50	311	602
PF 3	Montážní služby	512.133,60	518	321

Pomocí vnitropodnikových účtů může vedení společnosti sledovat jednotlivé náklady a výnosy odštěpného závodu.

Další možností je účtování kombinací samostatného účetního střediska a analytických účtů. Tato účetní metoda se používá zejména u nákladových a výnosových účtů. V předchozích kapitolách je uvedeno účtování samotného odštěpného závodu. Pokud by se však zahraniční

právnícká osoba rozhodla pro účtování prostřednictvím střediskových a zároveň i analytických účtů, pro odštěpný závod v České republice by to znamenalo pouze určitou analytiku u daného účtu. Pro názorné zobrazení můžeme uvést hlavní střediskové účty:

- 501.120 – Spotřeba materiálu – odštěpný závod,
- 501.121 – Spotřeba materiálu – odštěpný závod – technické vybavení,
- 501.122 – Spotřeba materiálu – odštěpný závod – PHM,
- 518.122 – Ostatní služby – odštěpný závod – montážní služby,
- 518.127 – Ostatní služby – odštěpný závod - ubytování,
- 518.129 – Ostatní služby – odštěpný závod – pronájem kontejnerů,
- 521.120 – Mzdové náklady – odštěpný závod,
- 602.120 – Tržby z prodeje služeb – odštěpný závod,
- 602.121 – Tržby z prodeje služeb – odštěpný závod – odběratel ABC s.r.o.,
- 602.122 – Tržby z prodeje služeb – odštěpný závod – odběratel LML a.s.,
- 602.123 – Tržby z prodeje služeb – odštěpný závod – odběratel XYZ s.r.o.

Z ukázky je zřejmé, že odštěpný závod mateřská společnost označuje za středisko 12. Poslední číslo ve druhém trojčíslí značí jednotlivé analytiky. U výnosových účtů jednotlivé analytiky značí jednotlivé odběratele. U nákladových účtů, například u účtu Ostatních služeb můžeme vidět analytiku tohoto účtu, která nejen že rozděluje jednotlivé služby, ale také má informační charakter, podává vedení společnosti informace, například o tom, které služby odštěpný závod nejčastěji využívá.

5 Závěr

Tato diplomová práce objasňuje problematiku účtování organizační složky zahraniční právnické osoby z účetního, daňového a právního hlediska, a to tak, aby byly vysvětleny všechny odlišnosti účtování organizační složky zahraniční právnické osoby, a také aby byly vysvětleny rozdíly mezi účetnictvím české korporace a účetnictvím odštěpného závodu zahraniční právnické osoby.

Druhá kapitola byla zaměřena na účetní hledisko organizační složky zahraniční právnické osoby. Tato kapitola se nejprve zaměřuje na odštěpný závod jako na účetní jednotku. Odštěpný závod zahraniční právnické osoby má povinnost vést účetnictví a na konci účetního období sestavit účetní závěrku. Také je zde uvedeno, že odštěpný závod není vybaven od svého zřizovatele vkladem, tedy základním kapitálem, neboť nemá vlastní právní subjektivitu. Další charakteristickým znakem odštěpného závodu je to, že nemá způsobilost k právním úkonům. Je zde také vysvětlen problém účetnictví zahraniční právnické osoby a účetnictví odštěpného závodu zřízeného v České republice – účetní jednotky musí dodržovat legislativu země původu zahraniční právnické osoby a legislativu daného státu, ve kterém je zřízena organizační složka. Dále je také vysvětlen problém výsledku hospodaření odštěpného závodu – nejedná se o výsledek hospodaření samotného odštěpného závodu, ale jde o část výsledku hospodaření celé společnosti, v tomto případě zahraniční právnické jednotky, neboť se jedná o část podniku v zahraničí. Tato kapitola dále objasňuje účtování české právnické osoby v zahraničí prostřednictvím odštěpného závodu. V této problematice je nastíněn zejména problém při přepočtu cizích měn, což znamená, že v českém účetnictví, účetnictví mateřské společnosti budou vykazovány různé hodnoty. Dále se tato kapitola věnuje způsobům účtování o odštěpném závodu, je zde zmiňována metoda „paralelního vedení podniku“, která spočívá v tom, že účetnictví odštěpného závodu vede zřizovatel odštěpného závodu v rámci svého účetnictví jako samostatné účetní středisko. Další způsob účtování je metoda „načtení agregovaných účetní obrátů, stavu či položek“. Tato metoda předpokládá vedení účetnictví zahraničního odštěpného závodu v cizí měně dle zahraniční legislativy. Ze zahraničního účetnictví se načtou stavy nebo obraty účtů na jednotlivé účetní položky do účetnictví právnické osoby. Další metoda účtování je pomocí analytických účtů; účtování pomocí samostatného účetního střediska; prostřednictvím vnitropodnikového účetnictví a kombinací výše uvedených metod. Dále se tato kapitola věnuje založení odštěpného závodu v České republice, označení odštěpného závodu, je přiblížena osoba

vedoucího odštěpného závodu a jako poslední část této kapitoly je rozvedeno ukončení činnosti odštěpného závodu zahraniční právnické osoby.

Třetí kapitola se věnuje právním a daňovým aspektům organizační složky zahraniční právnické osoby. Nejprve jsou zde uvedeny základní právní aspekty a legislativa, kterou se organizační složky řídí v České republice. Jedná se o občanský zákoník a zákon o obchodních korporacích. Občanský zákoník nedefinuje přímo odštěpný závod, nýbrž definuje termín „pobočka“. Další platnou legislativou, která upravuje podnikání odštěpného závodu je zákon o živnostenském podnikání. Dále je v této kapitole popsáno daňové hledisko odštěpného závodu. Definice odštěpného závodu se nenachází ani v daňové legislativě. V daňové legislativě, respektive v zákoně o dani z příjmů, je popsán termín „stálá provozovna“. Definice stálé provozovny dle zákona o dani z příjmů je podobná definici Modelové smlouvy OECD. Pomocí Modelové smlouvy OECD má být zabráněno případným nepochopením mezi daňovými správami a daňovými poplatníky v případech, kdy stálá provozovna vzniká nebo nevzniká. Dle Modelové smlouvy OECD jsou za stálou provozovnu považovány pobočky, kanceláře, továrna, dílna, prodejní místa a další. V této kapitole je také objasněna aktivní a pasivní provozovna z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty. V poslední části této kapitoly je popsáno zdanění odměn zaměstnanců stálé provozovny a zdanění zisků podniku – stálé provozovny. Odměny zaměstnanců se zdaňují na území státu, ve kterém se odštěpný závod nachází, důležitý je zejména časový test, který je uveden v konkrétních smlouvách o zamezení dvojího zdanění.

Další kapitola je věnována aplikaci v konkrétní organizační složce. V této kapitole jsou použity všechny druhy účetních případů, ale pouze v omezeném množství s fiktivními hodnotami, takovým způsobem, aby výsledek hospodaření odpovídal zisku, který vykazuje konkrétní odštěpný závod. V této kapitole je kladen důraz na způsob účtování mezi odštěpným závodem a mateřskou společností, tedy polskou právnickou osobou. V závěru této kapitoly jsou nastíněny další možnosti účtování této konkrétní organizační složky zahraniční právnické osoby. Další možnost účtování odštěpného závodu je pomocí vnitřního zúčtování, dále pomocí vnitropodnikových účtů a kombinací samostatného účetního střediska a analytických účtů. Z praktické aplikace vyplývá, že účtování prostřednictvím účtů vnitřního účtování je pro odštěpný závod a mateřskou společnost efektivní, a to z hlediska zjednodušení účtování v odštěpném závodě. V další možnosti účtování prostřednictvím kombinace samostatného účetního střediska a analytických účtů spočívá výhoda v tom, že se vedení společnosti dostává podrobnější informace nejen o nákladech a výnosech odštěpného závodu, a také o výsledku

hospodaření během účetního období. Vedení společnosti má tak větší povědomí o finanční situaci odštěpného závodu a v případě, že by se objevily finanční potíže u odštěpného závodu, tak zřizovatelská společnost může pomocí tohoto způsobu účtování snadněji tyto potíže objevit a následně tak provést různá opatření u odštěpného závodu. Mezi základní opatření patří zejména poskytnutí finančních prostředků odštěpnému závodu, či zaplacení části závazků mateřskou společností.

Z důvodu nedostatku literatury, která by se přímo zabývala problematikou odštěpných závodů zahraničních právnických osob, byla tato práce zpracovávána tak, aby byla přiblížena tato problematika a aby byly vysvětleny eventuální nezřetelnosti či rozdíly v účetnictví odštěpných závodů. Tato práce může také sloužit jako metodická příručka pro účetní jednotky, které se touto problematikou zabývají.

Seznam použité literatury

Odborná literatura

- [1] HAKALOVÁ, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. 1. Brno: Tribun EU, 2010, 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
- [2] KAŇKA, Jiří. *Organizační složka podniku zahraniční právnické osoby*. Praha: LINDE nakladatelství, 2005. ISBN 80-86131-54-8.
- [3] MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: GRADA Publishing, 2016, 208 s. ISBN 978-80-271-9073-7.
- [4] OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. 2017. Paris: OECD Publishing, 2017. ISBN 9789264287952.
- [5] RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. Olomouc: ANAG, spol s r. o., 2012. ISBN 978-80-7263-724-9.
- [6] ŠEVČÍKOVÁ, Petra. *Daňové aspekty vzniku stálé provozovny v zemích EU*. Brno, 2009. Diplomová práce. Mendelova zemědělská a lesnická univerzita v Brně, Provozně ekonomická fakulta, Ústav účetnictví a daní. Vedoucí práce Ing. Petr David, Ph.D.

Legislativa

- [7] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů.
- [8] Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů ve znění pozdějších předpisů.
- [9] Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích ve znění pozdějších předpisů.
- [10] Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů.

- [11] Zákon č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob ve znění pozdějších předpisů.
- [12] Zákon č. 455/1991 Sb., živnostenský zákon ve znění pozdějších předpisů.
- [13] Zákon č. 91/2012 Sb., o mezinárodním právu soukromém ve znění pozdějších předpisů.
- [14] Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů.
- [15] Vyhláška č. 500/2002 Sb.

Elektronické a ostatní zdroje

- [16] Co je organizační složka. *ORGANIZAČNÍ SLOŽKA* [online]. [cit. 2018-01-31]. Dostupné z: <http://www.organizacnislozka.cz/-co-je-organizacni-slozka>
- [17] HUŠÁKOVÁ, Zdeňka a Martina MATĚJKOVÁ. Provozovna organizační složky: Otázky & odpovědi pro účetní. Wolters Kluwer Online[online]. Praha: Wolters Kluwer, 2013 [cit. 2018-02-24]. Dostupné z: <http://www.wkonline.cz/ao/cs/dokument/nahled-dokumentu/?doc=d42404v53415p1&query=odli%C5%A1n%C3%A9m%7Cjin%C3%BD+%24type%3D6+%24index%3D2007&product=23&docno=2>
- [18] JOSKOVÁ, Lucie a Jan SOŠKA. Odštěpný závod (organizační složka podniku) zahraniční společnost i v ČR - právní, účetní a daňová problematika. Praha: VOX, 2017.
- [19] LOUŠA, František. Účtování organizační složky. *Mzdová praxe* [online]. 2013, 2.4.2013 [cit. 2018-02-24]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d41573v52514-uctovani-organizacni-slozky/>
- [20] MAREŠ, Milan a Romana DEJDAROVÁ. Organizační složka podniku mimo území České republiky. *Daně a právo v praxi*. 2014, **2014**(5), 39-41.

- [21] MORÁVEK, Zdeněk. Odštěpný závod z daňového a účetního hlediska. *InfoPortal.cz* [online]. [cit. 2018-02-04]. Dostupné z: <https://www.infoportal.cz/33/odstepny-zavod-z-danoveho-a-ucetniho-hlediska-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eph-KP9UjzIFC6onfPMKGKw/?uid=%23Petra.Stillnerov&e=petra.stillnerova%40seznam.cz>
- [22] ODŠTĚPNÝ ZÁVOD ZAHRANIČNÍ OSOBY, PŘETRVÁVAJÍCÍ VÝKLADOVÉ PROBLÉMY A PROBLÉMY V PRAXI: Dr. Zdeněk Rosický. *Bulletin-advokacie.cz* [online]. 29.10.2015 [cit. 2018-01-31]. Dostupné z: <http://www.bulletin-advokacie.cz/odstepny-zavod-zahranicni-osoby-pretrvavajici-vykladove-problemy-a-problemy-v-praxi?browser=mobi>
- [23] Organizační složka. *ETuls* [online]. [cit. 2018-01-31]. Dostupné z: <https://www.etuls.cz/organizacni-slozka/>
- [24] Podnikání zahraničních osob v ČR. *BusinessInfo.cz* [online]. 27.12.2016 [cit. 2018-01-31]. Dostupné z: <http://www.businessinfo.cz/cs/clanky/podnikani-zahranicnich-osob-v-cr-ppbi-63773.html#!&chapter=1>
- [25] Provozovna podnikatele v obchodním a daňovém právu. *Mzdová praxe* [online]. [cit. 2018-02-04]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d1570v1546-provozovna-podnikatele-v-obchodnim-a-danovem-pravu/>
- [26] ROUBÍČKOVÁ, Jaroslava. *Otázky nad zahraniční pobočkou* [online]. In: Praha: VŠE, s. 7 [cit. 2018-02-05]. Dostupné z: <http://docplayer.cz/18745606-Otazniky-nad-zahranicni-pobockou.html>
- [27] Stálá provozovna - definice, vznik, zdanění 2. díl. *Fučík & partneři* [online]. Praha, 2010 [cit. 2018-03-10]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/stala-provozovna-definice-vznik-zdaneni-2-dil/>
- [28] SLAVKOVSKÝ a REIMONOVÁ. Podnikání prostřednictvím organizační složky umístěné v zahraničí: Účetnictví z pohledu zřizovatele organizační složky. 2009, 1-11.

- [29] VÍGHOVÁ, Vlasta. Likvidace organizační složky: Otázky & odpovědi pro účetní. *Wolters Kluwer*[online]. Praha: Wolters Kluwer, 2014 [cit. 2018-02-26]. Dostupné z: <http://www.wkonline.cz/ao/cs/dokument/nahled-dokumentu/?doc=d2829v6968p131&query=%C5%BEivnostensk%C3%BDch+%24index%3D313&&docno=1>
- [30] Výjimky z definice stálé provozovny (Čl. 5 odst. 4 Vzorové smlouvy OECD). *Účetní portál.cz*[online]. [cit. 2018-02-04]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/vyjimky-z-definice-stale-provozovny-cl-5-odst-4-vzorove-smlouvy-oecd-72-v.html>
- [31] Založení odštěpného závodu zahraniční osoby. *JAKE&JAMES* [online]. 16.1.2016 [cit. 2018-02-07]. Dostupné z: <https://www.jake-james.cz/zalozeni-odstepneho-zavodu-zahranicni-osoby>
- [32] Založení pobočky (organizační složky) domácích i zahraničních společností v ČR a SR. *Správa společností* [online]. [cit. 2018-02-07]. Dostupné z: <http://www.spravaspolecnosti.cz/zalozeni-pobocky-organizacni-slozky-v-cr-sr/>
- [33] Zápis závodu zahraniční osoby a odštěpného závodu zahraniční osoby do obchodního rejstříku. *Právní servis 24* [online]. 2015, 22.4.2015 [cit. 2018-02-26]. Dostupné z: <http://www.pravniservis24.cz/blog/zapis-zavodu-zahranicni-osoby-a-odstepneho-zavodu-zahranicni-osoby-do-obchodniho-rejstriku-p-89?page=1>

Seznam zkratk

ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
ČUS	Český účetní standard
D	Dal
DPFO	daň z příjmů fyzických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
DPPO	daň z příjmů právnických osob
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
OSN	Organizace spojených národů
OSSZ	Okresní správa sociálního zabezpečení
MD	Má dáti
PL	Polsko
PO	právnická osoba
VZP	Všeobecná zdravotní pojišťovna
ZDP	zákon o dani z příjmů
ZUS	Zakład ubezpieczeń społecznych

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že:

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména §35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a §60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu §12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 27.4.2018


.....
Bc. Petra Stillnerová

Seznam příloh

1. Účtová osnova pro rok 2017